

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ**  
**ESCUELA DE POSGRADO**



**Análisis sobre la aplicación del Impuesto Selectivo al Consumo al sector  
de casino y máquinas tragamonedas**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE  
MAGÍSTER EN DERECHO DE LA EMPRESA**

**AUTOR:**

**GRASSE CRISTELL ALANIA HUAMANTINCO**

**ASESOR:**

**BRUNO EDOARDO DEBENEDETTI LUJÁN**

Septiembre, 2019

## **RESUMEN EJECUTIVO**

Una de las actividades más reguladas en el sector de juegos de azar es el de casinos y tragamonedas en virtud de las externalidades negativas que genera, entre ellos, la ludopatía, lo cual ha conllevado que el Estado busque desincentivarlo. Una forma de lograr dicho propósito es a través de la imposición de impuestos.

En efecto, además del pago del impuesto a la renta que grava el 29.5 % de sus ingresos y del impuesto al juego, tributo creado especialmente para este sector cuya tasa es del 12% de la renta gravable, el Estado ha decidido gravar a los casinos y tragamonedas con un nuevo tributo, el impuesto selectivo al consumo.

La razón de este nuevo impuesto obedece, conforme sustenta el Estado, a tres consideraciones como son: homogenizar la tributación en los juegos de azar, que no se asuman mayores gastos para el tratamiento de la ludopatía y, como fundamento principal, la protección de la salud pública.

Es de resaltar que este impuesto incide en un 5% de los ingresos netos de las empresas que operan tales establecimientos de casino, lo que juntamente con el pago de los otros tributos ya mencionados, afectaría en gran medida sus ingresos, no resultando ello proporcional ni acorde a los lineamientos dados por el Tribunal Constitucional sobre la afectación al patrimonio de tales empresas.

Sin perjuicio de ello, resulta fundamental analizar si el impuesto dado cumple con la finalidad propuesta, por lo que resultará necesario efectuar una ponderación entre el derecho de propiedad y la salud pública sobre el presente caso, con el fin de determinar si se cumple con el objetivo y dentro de los parámetros constitucionales.

## **ÍNDICE**

<b>RESUMEN EJECUTIVO</b>	<b>2</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>5</b>
<b><u>CAPITULO PRIMERO: ¿CÓMO SE REGULAN LOS CASINOS Y TRAGAMONEDAS?</u></b>	
<b>ESTUDIO NORMATIVO Y SU INCIDENCIA TRIBUTARIA</b>	
<b>SUB CAPITULO I: VISION Y MARCO LEGAL DEL SECTOR</b>	
1.1 Antecedentes	11
1.2 Estudio de la normativa legal sobre las operaciones del sector	13
1.2.1 Sobre la Ley N° 27153	13
1.2.2 Sobre el Decreto Supremo N° 009-2002-MINCETUR	17
1.2.3 Sobre la Ley N° 29907 – Ley para la prevención y tratamiento de la ludopatía	17
1.2.4 Resolución N° 1695-2016 de la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP	18
<b>SUB CAPÍTULO II: ASPECTOS PRELIMINARES EN MATERIA TRIBUTARIA</b>	
2.1 Potestad Tributaria	20
2.2 Límites a la Potestad Tributaria	22
2.2.1. Principios explícitos	22
2.2.1.1. Principio de reserva de ley	23
2.2.1.2. Principio de igualdad	25
2.2.1.3. Principio de respeto de los derechos fundamentales	26
2.2.1.4. Principio de no confiscatoriedad	28
2.2.2. Principios implícitos	30
2.2.2.1. Principio de capacidad contributiva	30
2.2.2.2. Principio de solidaridad	32
2.3 Impuestos directos e indirectos	33
2.4 La finalidad extrafiscal de los tributos	35
<b>SUB CAPITULO III: SOBRE EL IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO</b>	
3.1 Concepto	37
3.2 Marco normativo y análisis de configuración técnica	38
3.2.1. Ámbito de aplicación y nacimiento de la obligación tributaria	38

3.2.2 Sujetos gravados con el impuesto	38
3.2.3. Sobre la base imponible y el sistema de aplicación	39
3.2.4. Aplicación de montos fijos para la imposición del impuesto	40

## **CAPITULO SEGUNDO: ¿DERECHO DE PROPIEDAD O DE SALUD? ANÁLISIS DE PROPORCIONALIDAD EN LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO**

### **SUB CAPITULO I: VISIÓN SOBRE EL TEST DE PROPORCIONALIDAD**

1.1. Alcances generales	42
1.2. Marco teórico del test de proporcionalidad según Robert Alexy	45
1.3. Estructura del test de proporcionalidad	49
1.3.1. Subprincipio de idoneidad	50
1.3.2. Subprincipio de necesidad	51
1.3.3. Subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación	52

### **SUB CAPITULO II: DERECHOS EN CONFLICTO Y APLICACIÓN DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD**

2.1. Sobre el derecho a la salud: justificación de la intervención del legislador	57
2.2. Sobre el derecho de propiedad y su relación con las libertades económicas	59
2.3. Aplicación del test de proporcionalidad	62
2.3.1. Análisis del subprincipio de idoneidad	62

## **CAPITULO TERCERO: DISCUSIÓN**

## **CONCLUSIONES**

## **REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

## INTRODUCCIÓN

### Consideración inicial

En el año 2017, se registró en nuestro país una disminución en la recaudación de tributos, conforme lo manifestó la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT, específicamente, un 1.3% menos, atribuible principalmente a diversos factores: el fenómeno del niño ocurrido alrededor de los primeros meses de dicho año, el develamiento de los actos de corrupción en los órganos de gobierno, principalmente, en el sector construcción y, así también, el retroceso en las inversiones.

Sin embargo, dicha reducción no resultaba imprevisto. Si bien en el 2014 se obtuvo mayores ingresos para el tesoro público, alrededor de S/95.395 millones, dicha línea no se mantuvo en el 2015 y 2016 y, con los resultados del ejercicio del año 2017, se registró una reducción significativa de los montos recaudados.

Es relevante señalar que los recursos obtenidos se orientan para un adecuado uso del gasto público a fin de cubrir las necesidades de la población, por lo que la recaudación decreciente que se había venido obteniendo resultaba ser un tema de importancia para el Estado.

En esa misma línea, Díaz Bravo & Aníbal Rodríguez (2016) considera que los órganos de gobierno deben realizar las acciones necesarias para cubrir las necesidades públicas.

Es así como el Estado Administración encuentra un mandato que lo determina a actuar en el sentido de dar satisfacción a las necesidades públicas, necesidades que pueden ser determinadas directamente por el Legislador, por el Jefe de Servicio o del Gobierno y de la Administración a través de la determinación de políticas públicas en un período de tiempo determinado. (p. 2)

Como es de verse, los tributos son relevantes puesto que coadyuvan a una mejor eficiencia de nuestra economía y al sostenimiento del gasto público en general. Es de notar que dicha facultad recaudatoria y la imposición de nuevos tributos por parte del Estado no responde a una arbitrariedad, sino que ello se atribuye al poder tributario que ostenta.

De modo tal que, en ejercicio de esta potestad, el Estado ha gravado a los ciudadanos con el pago de tributos, como son los impuestos, contribuciones y tasas. Dicha

imposición ha recaído también en diversos sectores económicos, por ejemplo, el sector minero, consumo masivo, hidrocarburos y ahora último sobre el sector de entretenimiento, como son los juegos de azar y apuestas, con mayor especificidad, a los juegos de casino y tragamonedas.

En efecto, producto de una delegación de facultades por parte del legislativo al ejecutivo, se emitió el Decreto Legislativo N° 1419, por el cual se modificó la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. El propósito de la citada modificación respondía a una nueva imposición tributaria, conforme lo señala su artículo uno.

El Decreto Legislativo tiene por objeto incorporar dentro del ámbito de aplicación del Impuesto Selectivo al Consumo a los juegos de casino y máquinas tragamonedas, teniendo en cuenta que el consumo de estos servicios de la industria del juego genera externalidades negativas. De este modo, además, se coadyuva a la coherencia y homogeneización de la tributación sectorial del juego.

(Decreto Legislativo N° 1419, publicado en el diario oficial El Peruano, Lima, Perú, 13 de setiembre del 2018)

Como es de verse, con el decreto en mención se está imponiendo un nuevo impuesto a los casinos y tragamonedas. Es menester señalar que previo a esta regulación, dicha actividad económica ya se encontraba sujeta al pago de otros impuestos: a) el impuesto a la renta que, siendo empresas que realizan actividades comerciales, tributan como tercera categoría y les corresponde el pago del 30% de sus ingresos y b) el impuesto al juego, de carácter especial por la actividad que realizan, cuya tasa es el 12% sobre sus ganancias.

En tal sentido, se está aplicando un impuesto adicional que deben asumir producto de su actividad, más allá de que actualmente ya pagan impuestos con tasas porcentuales altas en comparación con otros sectores económicos. Asimismo, es necesario resaltar, para un mejor panorama, que el impuesto al juego reemplazó, en los años noventa, al impuesto selectivo al consumo con el que se pretendía gravar a los casinos y tragamonedas.

Por otro lado, en cuanto al argumento dado para gravar a este sector con el impuesto selectivo al consumo, se indica que, en principio, la misma genera externalidades de



carácter negativo y que se pretende brindar el mismo tratamiento tributario a todo el sector de juegos de azar.

Al respecto, se advierte que la norma no ha señalado más allá de las dos premisas generales expuestas en su contenido; sin embargo, por parte del Ejecutivo, específicamente el Ministerio de Economía y Finanzas, y del debate sobre este impuesto, se colige lo siguiente:

En primer lugar, cuando hacen referencia a la externalidad negativa, puntualizan sobre la ludopatía, en el sentido que fundamentan que alrededor de un cinco por ciento de la población limeña se encuentra afecta a esta patología, lo cual incide en la salud de los ciudadanos que busca proteger y que al final es el Estado quien irroga gastos para que se supere dicha adicción. Por tal consideración, pretenden desincentivar la actividad de casinos y tragamonedas por medio de este impuesto.

En segundo lugar, con menor énfasis al punto desarrollado precedentemente, cuando pretenden homogenizar la imposición de este impuesto en todo el sector, quiere decir que dicho impuesto ya se había aplicado a otras áreas del sector de juegos y apuestas, por ejemplo, a los bingos, loterías, entre otros, por lo que se buscaba incluir las operaciones de casinos y tragamonedas para que tributen por este impuesto ya que formaban parte del sector de juegos.

Otro punto relevante para analizar es la configuración técnica de este impuesto, siendo que, al aplicarse un sistema específico para gravarlo, ello permitiría, según lo expresado por el Ministerio de Economía y Finanzas, trasladar la carga de este impuesto al consumidor, es decir, que éste pague el impuesto, buscando desincentivar, así, dicha actividad. Sin embargo, ello resulta contrario a lo indicado en la exposición de motivos de la norma cuando señala que se gravaría alrededor del 5% de los ingresos netos de las empresas, no asumiendo el consumidor carga alguna.

Aunado a ello, el porcentaje en mención, más el 12% del impuesto al juego y teniendo en cuenta el pago del impuesto a la renta, se advierte una alta incidencia porcentual sobre los ingresos de las empresas operadoras de juego.

Por su parte, las diversas empresas y asociaciones que forman parte de la industria del juego han expresado su preocupación sobre la reciente imposición, puesto que ello repercute no solo en pretender desincentivar sus operaciones, sino también en la generación de nuevas plazas de empleo, el poder asumir el pago de otros tributos, entre otros factores.

Agregan, que se debe tener en cuenta que la Administración tributaria recauda uno de los mayores pagos por tributos en este sector, los cuales se encuentran destinados, en diversos porcentajes, a los gobiernos locales, provinciales, al Ministerio de Comercio Exterior y Turismo – como ente regulador -, al tesoro público y al IPD.

### **Problema del tema central**

El principal problema por advertirse está vinculado a la salud pública que puede encontrarse afectada por los juegos que se realizan en los casinos y tragamonedas, como así alega el Estado y que expone como sustento fundamental de su imposición

Por otro lado, para el sector de casinos y tragamonedas, el pretender aplicárseles el impuesto selectivo al consumo conlleva a una afectación al derecho de propiedad, ello debido a una errónea configuración técnica del impuesto que se traduce en que la carga tributaria sea asumida por las empresas titulares de autorizaciones de tales establecimientos comerciales, es decir, como deudor del impuesto, lo cual tampoco se condice con la naturaleza propia del tributo, sin que haya un real desincentivo del consumidor, por lo que ello atenta contra el principio de no Confiscatoriedad, el cual reviste carácter constitucional.

En efecto, con la imposición de este tributo se advierte una posible vulneración al principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos.

Es decir, el impuesto selectivo al consumo tiene como naturaleza ser un impuesto indirecto, por lo que, en principio, no gravaría la propiedad de la empresa, sino la inversión o gasto que realizan los consumidores al momento de jugar y que con ello se estaría cumpliendo con la traslación de la carga impositiva del tributo; sin embargo, se debe tener en cuenta que, tanto la base imponible como el sistema para determinar el monto a pagar conforme lo ha planteado el Ejecutivo, no permite que, en los hechos, la carga se traslade de forma efectiva al consumidor, por consiguiente, no habría desincentivo alguno.

En esa misma línea de análisis y conforme a lo mencionado en los primeros párrafos, es imperante advertir que la creación de este impuesto para el sector se origina en un escenario en que hubo una menor recaudación de impuestos, en referencia a los años anteriores, por lo que la nueva imposición de este impuesto no obedecería al supuesto de la protección de la salud pública de los ciudadanos, como se ha venido argumentando, sino que la finalidad principal simulada es recaudatoria, lo cual si bien es potestad del estado, se debe analizar hasta qué punto la empresa y, el sector privado en general, tienen el deber de soportar la carga pública.



Sin perjuicio de ello, se considera pertinente hacer un estudio de la afectación pública que se le atribuye al sector. En efecto, la salud pública es de relevancia e implica, según lo ha expresado la Organización Mundial de la Salud, un bienestar físico, mental y social, por lo que, resultaría necesario identificar las acciones que habría tomado el Estado para reducir dicha patología por el cual argumenta haber incurrido en gastos para afrontar ello.

Al respecto, solo se observa la creación de una Comisión Nacional para la Prevención de la Ludopatía que no ha desempeñado función alguna que resulte eficaz y, por otro lado, la Ley para la Prevención y Tratamiento de la Ludopatía en las Salas de Juego de Casino y Máquinas Tragamonedas – Ley N° 29907 (en adelante, Ley de prevención contra la Ludopatía), que entró en vigor en el año 2012, por el cual se dictan diversas disposiciones y se crea un registro de ludópatas que, según datos estadísticos, no ha tenido incidencia alguna para disminuir la ludopatía en la ciudadanía.

De lo expuesto, se advierte una contraposición de posiciones entre del sector casinos y tragamonedas y el Estado, puesto que mientras uno pretende que se dé cumplimiento al principio de no confiscatoriedad, producto de la afectación a su derecho de propiedad, el cual tiene amparo constitucional; en el otro extremo, tenemos el derecho a la salud pública que también tiene sustento constitucional, no teniéndose en consideración la finalidad recaudatoria puesto que ello se entiende como inherente a todo tributo, como esta en el ISC, solo que lo que prevalece en este último es, principalmente, su finalidad extrafiscal, es decir, la finalidad recaudatoria se encuentra en segundo plano.

### **Justificación de la investigación**

La hipótesis del presente artículo académico parte de la premisa de realizar un análisis y/o evaluación de los derechos alegados por ambas posiciones, a efectos de ponderar, sobre este escenario en específico y cuál tiene mayor prevalencia que la otra con relación al impuesto selectivo al consumo. Cabe indicar que, separadamente, tanto el derecho de propiedad como la salud pública tienen la misma importancia y es por ello que ambas reciben respaldo constitucional.

De tal manera, dicho análisis, o denominado también como test de proporcionalidad, se realizará conforme a los criterios preestablecidos en la jurisprudencia constitucional, teniendo en consideración los lineamientos dados en el mismo sobre la aplicación de tales derechos y su relación con la imposición del nuevo tributo para el sector de juegos.

Resulta de igual relevancia realizar un análisis del costo-beneficio sobre la norma que regula la nueva imposición del impuesto selectivo al consumo a los casinos y tragamonedas, para determinar si su aplicación, en principio cumple con su finalidad propuesta o, por el contrario, genera un desincentivo de inversiones, generando una desaceleración de dicha actividad, lo cual repercutiría en obtención de ingresos de tributos para la Administración tributaria.



# **CAPÍTULO I**

## **¿CÓMO SE REGULAN LOS CASINOS Y TRAGAMONEDAS?**

### **ESTUDIO NORMATIVO E INCIDENCIA TRIBUTARIA**

#### **SUBCAPITULO I: VISION Y MARCO LEGAL DEL SECTOR**

##### **1.1 Antecedentes**

Desde una restricción hasta una prohibición total, así es como ha sido catalogada la actividad del juego durante largos años en diversos países debido a los perjuicios colaterales que éste pueda generar en la sociedad; sin embargo, gradualmente fue obteniendo mayor participación en el mercado.

Dicha gradualidad se debió, principalmente, a los beneficios económicos que generó dicha actividad, como así se suscitó en el estado de Nevada en Estados Unidos, uno de los primeros que abrió las puertas a los juegos de azar, sin la aplicación de restricciones rígidas, ello a fin de superar el déficit económico del cual era objeto producto de la crisis de 1929 que afectó a todo el país.

Así, los demás estados también optaron por permitir la apertura de salas de juego; pero a la vez con una debida regulación, por lo que decidieron crear una Comisión de Juegos a fin de que supervise y fiscalice las operaciones de juego, así como la imposición de sanciones. Con el transcurso del tiempo y los resultados económicos obtenidos, advirtieron que, producto de los mayores ingresos fiscales, éstos se podrían destinar a diversas actividades, ya sea turismo, prevención en temas de salud, entre otros.

De esta manera, se fue extendiendo la apertura de las salas de juego en diversas regiones, principalmente, en países de Centroamérica y Latinoamérica, siendo en este último en el que ha habido un mayor avance regulatorio de esta actividad.

En el caso peruano, este sector tuvo sus inicios de regulación en los años noventa, cuando se aprobó en aquel entonces la norma para iniciar la formalización de este rubro, el Decreto Legislativo N° 608, puesto que, hasta ese entonces, si bien había salas de juego, su crecimiento era desordenado y no se encontraba sujeto a un marco normativo específico para su actividad.

Posteriormente, se expidieron diversas normas en un intento de regular al sector hasta llegar a la promulgación de la Ley N° 27153 que data del año 1999 y que es la que rige a la fecha.

La finalidad de la Ley N° 27153 se encuentra prevista en su artículo 1° que indica lo siguiente:

Regular la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas a fin de preservar y proteger a la ciudadanía de los posibles perjuicios o daños que afecten la moral, la salud y seguridad pública; así como promover el turismo receptivo; y establecer el impuesto a los juegos de casino y máquinas tragamonedas.

(Ley N° 27153, publicado en el diario oficial El Peruano, Lima, Perú, 09 de julio de 1999)

Así, con la ley en mención se buscó un crecimiento más ordenado y regulado de esta actividad.

Es de mencionar que esta Ley fue objeto de una acción de inconstitucionalidad, en el cual se analizaron si diversos artículos se ajustaban a lo dispuesto en la Carta Magna. El Tribunal Constitucional, mediante la sentencia N° 00009-2001-AI/TC, de fecha 09 de enero del 2001, ratificó la constitucionalidad de la mayoría de los artículos objetos del proceso y por, otro lado, declaró fundada en parte la demanda, señalando la inconstitucionalidad de los artículos 38° y 39° de la Ley N° 27153, referente a la alícuota del impuesto al juego, que era de un 20%, por considerarlo confiscatorio e inconstitucional los plazos dados a las empresas operadoras de juego para cumplir con lo dispuesto en la Ley, por considerar que vulneraba su seguridad jurídica, todo ello conforme se desprende los fundamentos décimo sexto, décimo séptimo y décimo octavo de la referida sentencia.

Es de resaltar que el Tribunal declaró la confiscatoriedad, no solo por la tasa del impuesto, sino, como así fundamenta, el impuesto recaía inicialmente sobre las utilidades de la empresa, afectando su derecho de propiedad, por lo que ordenó al Congreso no solo reducir la tasa sino también el método o cálculo para aplicarlo,

De igual manera, se tiene la sentencia N° 006-2006-PC/TC, de fecha 12 de febrero del 2007, el cual versaba sobre el conflicto de competencias entre el MINCETUR (como parte del Poder Ejecutivo) contra el Poder Judicial, siendo que este último había emitido resoluciones judiciales que contravenían las atribuciones constitucionales que gozaba Mincetur para hacer cumplir las leyes y/o cualquier otra sentencia (fundamento vigésimo

sexto), principalmente, porque eran contrarias a lo dispuesto en la Ley N° 27153 y también porque se desvincularon de la sentencia N° 00009-2001-AI/TC emitido por el propio Tribunal Constitucional.

Se considera necesario precisar que el impuesto al juego, que es de periodicidad mensual, se constituye como un impuesto especial aplicable para las empresas operadoras de casinos y máquinas tragamonedas que grava el 12% de la diferencia entre el ingreso neto mensual y los gastos por mantenimiento de las máquinas tragamonedas, conforme se regula en los artículos 38° y 39° de la Ley N° 27153. La imposición de este impuesto obedece, precisamente, al desincentivo que el Estado pretende realizar de esta actividad, en relación a las externalidades negativas que se le atribuyen al sector.

## **1.2 Estudio de la normativa legal sobre las operaciones del sector**

Nuestro país, en comparación con los demás países latinoamericanos sobre la regulación del sector de juegos de azar, es el que mayor efectividad presenta y lo ha venido realizando a través de la Dirección General de Juegos de casinos y máquinas tragamonedas del MINCETUR, quien actúa como ente regulador máximo del sector.

Así, el presente acápite se va enfocar en el estudio de la normativa peruana que enmarca todas las operaciones de los casinos y de las máquinas tragamonedas, a efecto de un mejor entendimiento del mercado en que se desarrolla. Asimismo, se va analizar cómo incide esta regulación en las externalidades que se le atribuye al sector, como son la ludopatía y el blanqueo de capitales, así como su consiguiente relación con temas de prevención.

### **1.2.1 Sobre la Ley N.º 27153**

Esta ley constituye la principal norma de análisis y pese a que data del año 1999, aún continúa vigente y es la que rige actualmente, con la salvedad de algunas modificaciones realizadas, en virtud del panorama y demanda para la apertura y funcionamiento de los establecimientos comerciales.

Del estudio de la norma en mención, la cual se encuentra compuesta por 51 artículos, se observa que regula todo lo relacionado para la autorización, estructura, ubicación y



debido funcionamiento de los casinos y las máquinas tragamonedas, así como de las entidades competentes que la fiscalizan.

En caso de la autorización, para que una empresa opere una sala de juegos, es necesario que cuenta con la autorización por parte del ente regulador, es decir, MINCETUR, lo cual se materializa mediante la expedición de una resolución directoral o, como se denomina en el sector, la autorización expresa, en el que se señala la cantidad de máquinas tragamonedas y las mesas de juego autorizadas, así como la duración de dicha autorización, que en todos los casos, es por cinco años conforme a la presente norma materia de análisis.

Por otro lado, en cuanto a la ubicación, la norma contempla que tales establecimientos comerciales funcionen respetando una distancia mínima de determinadas instituciones como, por ejemplo, centros educativos, iglesias, grifos, lo cual responde a una salvaguarda de la moral y seguridad.

En cuanto a su debido funcionamiento, se hace referencia, por ejemplo, a la interconectividad en tiempo real que deben tener las máquinas de juego con MINCETUR y SUNAT, el circuito de audio y video al interior del mismo siendo que se debe registrar sus operaciones las 24 horas del día, los softwares usados en las máquinas, se informe sobre el procedimiento de entrega de premios, entre otros.

De igual manera, considero pertinente encauzarnos en aquellos artículos de la presente norma que tenga vinculación con la generación de externalidades que se le atribuyen a la industria del juego. Así, tenemos los siguientes:

- En el artículo 9º de la Ley se contempla cuatro supuestos de personas que se encuentran prohibidas de ingresar a los establecimientos de casinos y tragamonedas, por ejemplo, los que son menores de edad, aquellos que perturben seguridad y/o tranquilidad de los demás asistentes, los que porten armas; sin embargo, se observa que, en un inicio, la ley no contemplaba la prohibición de ingreso en el caso de personas con adicción al juego. Es recién mediante la Ley de prevención contra la Ludopatía, del año 2012, que se regula la restricción para su ingreso.
- Para la solicitud de autorización de funcionamiento, dispuesto en el artículo 14 de esta Ley, se señala una serie de requisitos para explotar un casino o un tragamonedas, pero no se exige un requisito que se enfoque en la prevención de ludopatía. Al igual que el párrafo anterior, con la Ley de Prevención de la Ludopatía, recién resultó exigible documentación sobre prevención (plan de ludopatía)

- En cuanto a las obligaciones del titular de una autorización expresa, en el artículo 31° se indica una serie de veinte acciones a las que se encuentra obligada la empresa, todas vinculadas a las operaciones propias de cada establecimiento. A manera de ejemplo, tenemos que deben asegurarse que las máquinas funcionen adecuadamente, la cancelación inmediata de los premios obtenidos por los clientes, procurar su seguridad y salud al interior del recinto, remitir información a las entidades que la regulan, que se realice el pago oportuno de los tributos, entre otros.
- Por otro lado, en el artículo 42 se regula el destino de los montos recaudados producto del impuesto al juego. Así, se contempla que un 30% sea destinado a las municipalidades provinciales en los que se ubique el establecimiento comercial; 30% para las municipalidades distritales, a fin de que ello sea invertido en infraestructura de la localidad. Además, un 15% está dirigido para la SUNAT, otro 15% para el ente regulador que es MINCETUR para este sector y, por último, el 10% de destina para incentivar el deporte, por ello, se abona al IPD.

Es pertinente acotar que ningún porcentaje de la recaudación está destinado a temas de prevención, de salud pública o a reducir las externalidades que se le atribuye a esta actividad.

Hasta ahora, se observa que la mayor parte de la regulación se encuentra avocada al funcionamiento de las salas de juego y es, en los cuatro últimos artículos, en el que se aborda sobre la externalidad atribuida a este sector.

- En efecto, recién en el artículo 48°, el Estado toca el tema de la prevención de la salud pública mediante la conformación de una Comisión Nacional que se encargue de difundir la prevención de la ludopatía, así como la rehabilitación en caso de personas que se encuentren afectas por los juegos de azar.
- En el artículo 49° se señala un listado de funciones de la referida Comisión, indicando que su fin es resguardar a la población sobre los efectos nocivos a la salud pública.

Al respecto, es menester indicar que la Comisión en mención, dependiente del Ministerio de Salud, no despliega a la fecha ninguna actividad relacionada a sus funciones.

Se observa, a la vez, que entre las otras funciones encomendadas a esta Comisión destaca la ejecución de campañas preventivas para la ciudadanía para desincentivar

conductas patológicas relacionadas con el juego; sin embargo, actualmente dicha labor asignada a la Comisión tampoco se encuentra reflejada en los hechos, es decir, no se ha difundido ni en ningún medio de comunicación sobre el abuso excesivo del mismo.

- Por último, en cuanto al análisis de la Ley N° 27153, encontramos el artículo 51° que, a diferencia del artículo 31°, refleja las obligaciones del titular en cuanto a la salud pública, aunque destina únicamente dos incisos para ello, los cuales están relacionados a la publicidad (colocar un cartel al interior del establecimiento indicando que los juegos de azar son dañinos para la salud) y la prohibición de distribuir fichas de juego de forma gratuita.

Conforme se advierte del análisis de la Ley N° 27153, el sentido de dicha legislación se enfoca, principalmente, en la parte operativa de las salas de juego, siendo que el Estado, haciendo énfasis en los efectos negativos que causa los juegos de azar, solo dedica tres artículos a la prevención, en este caso, de la ludopatía.

Resulta importante indicar que los artículos 48 hasta el 51° recién fueron incorporados mediante la Ley N° 27796, dos años después de que entrara en vigencia la Ley N° 27153, cuando ello debió regularse en una primera oportunidad.

Cabe mencionar que hay dos proyectos de ley para reformar esta norma. La primera es el proyecto N° 3463/2018-GL presentado por la Municipalidad de Lima el 28 de septiembre del 2018, en el cual se busca modificar los incisos a) y b) del Artículo 42, a fin de que los ingresos producto del impuesto al juego no se destinen únicamente para obras de infraestructura, sino para toda ejecución de inversiones en general que coadyuven a la formación de capital humano, físico, principalmente, en financiar inversiones públicas en el marco del Sistema Nacional de Programación Multianual y Gestión de Inversiones.

El segundo proyecto es el N° 4459/2018-CR presentado el 12 de junio del 2019, impulsado por el congresista Roberto Vieira y otros parlamentarios. Los principales cambios se avocan a que la finalidad principal de la norma debe ser preservar a la población de perjuicios que atenten contra su seguridad y salud, Modifica el artículo 25, agregando que debe haber un inspector permanente en cada sala de juegos de casino, a fin de que resuelva las discrepancias entre el cliente y la sala sobre las jugadas y se busca modificar el Artículo 243-C del código penal, señalando que la pena por funcionamiento ilegal de casinos no recaiga solamente en el sujeto activo que incurrió en dicho acto, sino también que la pena debe aplicarse a las autoridades municipales que, producto de su inacción, permitieron el funcionamiento ilegal de tales actividades.

Por último, el proyecto propone que no se otorguen nuevas autorizaciones de funcionamiento por 5 años, a fin de que el Ejecutivo proponga reformas para salvaguardar la salud y moral de las personas.

### **1.2.2 Sobre el Decreto Supremo N° 009-2002-MINCETUR**

Como segunda norma materia de análisis encontramos a este decreto supremo que viene a ser el Reglamento de la Ley N° 27153, el cual fue expedido en 13 de noviembre del año 2002, es decir, tres años después de que se emitiera la Ley.

Esta norma refuerza la parte operativa y funcionamiento de las salas de juego, centrándose en las autorizaciones, en el registro de los fabricantes, ensambladores e importadores de las máquinas tragamonedas, el impuesto al juego y tipificación de infracciones. Sin embargo, no aborda aspectos preventivos, es decir, no exige documentación alguna sobre las acciones preventivas de las empresas operadoras frente a la ludopatía o blanqueo de capitales.

Si bien en el Título XI de este Reglamento, que contiene el único artículo dedicado al tema preventivo, realiza un mayor detalle de las labores que iba asumir la Comisión para prevenir la ludopatía, mientras que ésta se encuentre inactiva o en la no aplicación del ejercicio de sus funciones, dicha finalidad no se podrá materializar.

### **1.2.3 Sobre la Ley N° 29907 – Ley para la prevención y tratamiento de la ludopatía**

Como tercer texto normativo materia de análisis tenemos la presente Ley que fue creada en julio del año 2012, es decir, trece años después de que entrara en vigencia la Ley N° 27153, el Estado recién destina una norma específica para afrontar esta externalidad que ya había sido concebida por el Estado y la población como negativa, teniendo en cuenta que la Comisión creada por el artículo 48° de la Ley 27153 no ejercía función alguna.

La norma en mención tuvo como finalidad principal la creación de un Registro de personas que se encuentren prohibidas de ingresar a los establecimientos de casino y tragamonedas, es decir, una lista de personas que adolezcan de ludopatía, de modo que las salas de juego, producto de una obligación legal, deban verificar de forma diaria la actualización de dicha lista y restringirles su ingreso.

Si bien lo que se buscó con la creación del Registro fue tener mayor información sobre dicho problema y el consiguiente planeamiento de políticas públicas sobre la afectación psicológica de los juegos de azar, a la fecha, dicho Registro solo cuenta con menos de quinientas personas inscritas de un conglomerado de 32 millones de personas, lo cual demuestra que ello no ha cumplido su finalidad, tanto como se extrae de la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1419, así como de la consulta extranet de la página web del MINCETUR, en el cual se observa la lista actualizada del registro de ludópatas.

Es menester indicar que la inscripción en dicho registro se realiza de dos maneras: la primera, por inscripción voluntaria de la persona que considera debe formar parte de dicha lista y segundo, la inscripción a solicitud de la familia.

En todo caso, el factor de que dicho registro no haya funcionado, pese a haber transcurrido siete años desde su entrada en vigor, puede ser atribuido al método de Registro, puesto que carece de probabilidad que el propio ludópata inscriba su prohibición de ingreso a las salas de juego y que las familias tengan mayor conocimiento sobre dicha enfermedad a plenitud, mayor aun cuando la Comisión Nacional de Prevención no cumple sus funciones.

#### **1.2.4. Resolución N° 1695-2016 de la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP**

Como cuarto texto normativo tenemos la presente resolución, cuyo fin es la prevención en materia de lavado de activos para aquellas empresas que realizan actividades de casino y tragamonedas dispuesta por este organismo regulador que vela por el sistema financiero en el país,

Al interior de este organismo encontramos a la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF) que se encarga de vigilar a empresas y/o personas naturales que puedan encontrarse susceptible, producto de su actividad, a la comisión del delito de lavado de activos.

Inicialmente se indicó que una de las externalidades negativas atribuidas al sector es el denominado lavado de activos o blanqueo de capitales, por lo que la resolución de la SBS se enfatiza en la aplicación de una serie de normas para prevenir que dicho acto contrario a derecho se suscite en las salas de juego.

Así, esta resolución exige que las empresas se encarguen de implementar todo un sistema efectivo a fin de que puedan prevenir la comisión de lavado de activos al interior de sus establecimientos comerciales,



Lo señalado responde a los riesgos a los que se encuentran expuestos, por lo cual se exige la aplicación del sistema tanto a los clientes de las salas de juego como a los mismos trabajadores de la organización hasta alcanzar incluso a los accionistas de la sociedad. Además, se exhorta que se encarguen de detectar si alguna operación de juego puede resultar inusual, es decir, cuando no guarda relación con la capacidad económica del cliente, o si se trata de una operación sospechosa, en el cual hay mayor probabilidad que las transacciones realizadas por el cliente esté relacionado a este tipo de actividades delictivas.

Por tanto, frente a tales circunstancias, las empresas operadoras de salas de juego tienen la obligación legal de reportarlo a la UIF para su consiguiente investigación sobre lavado de activo y, de corresponder, su remisión al Ministerio Público.

Asimismo, es importante resaltar la presencia del denominado “Oficial de Cumplimiento”, como así lo exige la presente resolución, a fin de que se encargue de estructurar el sistema de prevención al interior de la empresa y a la vez realice el seguimiento e investigación de las operaciones sospechosas mediante la aplicación de su procedimiento interno para su detección.

Este Oficial debe gozar de total independencia dentro de la organización de la empresa, incluso se le otorga el mismo nivel gerencial, a efectos de que no incidan en su actividad, es decir, no se vea influenciado por los grupos de interés al momento de detectar alguna actividad ilícita al interior de sus propias salas de juego.

Cabe indicar que la citada norma buscó también que nuestro país se adecúe a las recomendaciones hechas por un grupo internacional que brinda lineamientos y/o directrices para una adecuada implementación de medidas en las empresas del sector de juego para contrarrestar la acción y efectos del lavado de activos. Hacemos referencia al Grupo de Acción Financiera Internacional - GAFI -, el cual es un referente para los países latinoamericanos y de Centroamérica.

En tal sentido, en virtud de los dispositivos legales analizados, se advierte que no solo se trata de una concepción subjetiva negativa de la población en cuanto al sector de juegos, en el ámbito de casinos y tragamonedas, siendo que el Estado, a la vez, asume de forma predeterminada que esta actividad genera la ludopatía y el blanqueo de capitales y por ello la necesidad de regulación de ambos aspectos, mas no de forma eficiente ya que dedica contados artículos para la prevención.

Entonces, si bien el Estado ha reconocido que desalienta dicha actividad económica mediante la imposición de impuestos altos, tampoco ha realizado esfuerzos para contrarrestar los aducidos perjuicios que señala.

Es menester indicar que, si bien existe responsabilidad por parte de las empresas operadoras en cuanto a la imagen que esta industria proyecta en la sociedad, por considerarla una actividad negativa, el Estado tampoco ha cumplido su rol de protección de la salud pública como así lo realiza en otras actividades económicas, por lo que el desincentivo de esta actividad no tendría un sustento válido suficiente.

## **SUBCAPITULO II: ASPECTOS PRELIMINARES EN MATERIA TRIBUTARIA**

### **2.1 Potestad Tributaria**

Nuestra Constitución le ha asignado un objetivo al Estado que es alcanzar el bienestar general a favor de los intereses de los ciudadanos, lo cual busca cumplir mediante la recaudación de tributos, los cuales se encuentran destinados, por ejemplo, a obras de infraestructura en todo el país, el mejoramiento de la salud, en la calidad de los servicios públicos, inversiones, seguridad ciudadana, entre otras de igual relevancia.

Así, para cumplir dicho objetivo, la Constitución le ha reconocido al Estado el poder de creación y consiguiente exigencia de pago de tributos, a ello se le denomina potestad o poder tributario.

Para Sotelo Castañeda (2005) la noción de potestad tributaria se encuentra entendido en dicha línea.

“La Constitución es la norma matriz y fundacional del Estado, que reconoce en él, como un derivado de su propia soberanía, el poder tributario como poder jurídico mediante el cual se le capacita para pretender exacciones de la economía de los ciudadanos. Como poder jurídico, el poder tributario del Estado se encuentra sometido a límites que son consagrados en el propio texto constitucional, para garantía de los derechos de los ciudadanos sometidos a tal poder.” (p.123)

Como es de apreciarse de la postura del autor, la potestad tributaria tiene como base la Constitución y es concebida como un poder de naturaleza jurídica del que goza el Estado con la finalidad de exigir a los ciudadanos el cobro de tributos, pero a la vez,

señala que dicho poder tiene límites a efectos de garantizar que este no contravenga los derechos de la población que forma parte del Estado.

Por su parte, Bravo Cucci (2014) expresa que:

“Puede afirmarse que la potestad tributaria o, si se quiere, la competencia legislativa en materia tributaria es la aptitud de la cual son dotadas las entidades estatales, la cual las habilita a expedir normas jurídicas con relación a lo que hemos denominado el fenómeno tributario; con el objeto de que las mismas se inserten en el ordenamiento jurídico, siendo tal competencia una consecuencia lógica de la soberanía del Estado.” (p.1)

Lo expresado por el autor refleja que, para lograr dicha finalidad, la potestad tributaria no puede concentrarse en un solo órgano de poder, sino que el mismo debe ser distribuido a cada una de las entidades que forman parte del Estado, por ejemplo, tenemos al gobierno central, gobiernos regionales y gobiernos locales.

En las palabras de Araoz Villenas (2006), se observa también la discrecionalidad con la que se ejerce la potestad tributaria.

“Para cumplir con los deberes que le son consignados en la Constitución Política, el Estado requiere de la potestad tributaria que, como se ha indicado, consiste justamente, en la facultad que tiene el Estado de dictar unilateralmente normas legales, para que los ciudadanos le entreguen una parte de sus rentas o patrimonios, con el objeto de poder atender y satisfacer las necesidades públicas.” (p. 119)

En principio, cuando el autor hace referencia a los deberes del Estado, es relevante tener en cuenta lo señalado en el artículo 44 de la Constitución que indica, como deberes primordiales del Estado: la defensa de la soberanía nacional, la vigencia de los derechos humanos, la seguridad nacional y promover el bienestar general, comprendido dentro de éste último concepto, el orden interno, salud, educación, vivienda, trabajo, seguridad exterior, entre otras necesidades públicas que resultan indispensables para el individuo que forma parte de la sociedad.

Por consiguiente, para que el Estado atienda dichos deberes, se le ha irrogado la facultad de poder constreñir a las personas a tributar con el objeto de atender las necesidades

## **2.2. Límites a la Potestad Tributaria**

Conforme se desprende del artículo 74° de la Constitución, el ejercicio de la potestad tributaria no puede ser ejercido de forma deliberada, puesto que ello puede conllevar a arbitrariedades, por lo que resulta necesario que la misma se encuentre sujeta a límites establecidos en el propio texto normativo por el que se reconoce su poder. Tales límites se encuentran constituidos por los principios tributarios que revisten nivel constitucional.

Así, es de resaltar la importancia de establecer límites a tal poder a fin de que sean aplicados de acuerdo a ley y sin que se abuse de ello. Al respecto, Cassagne (2010), sobre las funciones estatales señalaba lo siguiente:

“Parte del reconocimiento de que todo órgano que ejerce poder tiene naturalmente a abusar de él, por lo cual se hace necesario instaurar un sistema de frenos y contrapesos sobre la base de la asignación de porciones de poder estatal, suponiendo que el equilibrio resultante entre las fuerzas antitéticas debe asegurar naturalmente la libertad del hombre” (p.101)

Así, de la división de poderes al que hace referencia el texto, se colige que resulta necesario que el poder conferido no sea ejercido deliberadamente, sino que debe existir un equilibrio para su ejercicio, por ello, es que se han establecido límites del mismo rango constitucional.

La contraposición a lo argumentado implicaría amparar un ejercicio abusivo que atentaría contra los derechos del contribuyente, como, por ejemplo, la imposición de un nuevo tributo sin que exista sustento o justificación para el mismo, más allá del siempre recurrido alegato de la recaudación, por lo que, para la imposición de un nuevo tributo deberá analizarse su naturaleza, aplicación y si va de la mano con la Constitución.

Así, entre tales límites tenemos los siguientes:

### **2.2.1. Principios Explícitos:**

Con ello, hacemos referencia a aquellos principios que se encuentran literalmente previstos y reconocidos en el artículo 74° de la Constitución.

### 2.2.1.1. Principio de reserva de ley

El artículo 74 de nuestra Carta Magna ha dispuesto que todo lo referente a la creación, modificación, derogación o incluso exoneración de los tributos debe realizarse mediante una única vía: la ley. Por consiguiente, cualquier regulación de tributos mediante instrumentos normativos distintos a la ley carecerá de efecto.

Al respecto, Landa Arroyo (2006), sobre los principios constitucionales tributarios en la Constitución de 1993, ha señalado lo siguiente:

“Se ha señalado que la potestad tributaria del Estado debe ejercerse en función de los principios constitucionales que informan tal potestad; principios que, por otra parte, constituyen también una garantía para los contribuyentes. Pues bien, siendo que tal atribución, exclusiva a favor del Estado, es constitucionalmente legítima, ella precisa, como exigencia mínima, que tal atribución se realice mediante el vehículo jurídico adecuado: la ley.

(...)

La reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración – entre otros – de tributos queda reservada para ser actuada mediante ley. (p.41)

Como es de verse, la potestad tributaria que ostenta el Estado no se puede ejercer bajo cualquier normativa, disposición o de cualquier otra índole, distinta al de la ley.

Lo dicho conlleva a identificar, entonces, que solo el Poder Legislativo, en principio, está facultado para legislar en materia tributaria, conforme así lo ha reservado la Constitución para este poder del estado, a través de una Ley; sin embargo, también es viable que el Ejecutivo pueda regular en materia tributaria mediante un decreto legislativo, siempre que haya una delegación de facultades, la cual no debe ser una habilitación en blanco, sino detallado en cuanto a lo que se va regular.

Por su parte, Gamba Valega (2009) indica que:

“Ambos preceptos recogen (de forma reiterada) una verdadera `reserva de ley` en materia tributaria, la cual constituye un mandato constitucional para que de manera `exclusiva` y `excluyente` sea una norma con `rango de ley` la que regule (suficientemente) los principales elementos de las figuras



impositivas. De esta forma, la voluntad del constituyente es que determinado ámbito vital de la vida de los ciudadanos-contribuyentes deba ser `decidido` necesariamente por el `legislador`, y no por la Administración Pública mediante normas reglamentarias o actuaciones singulares.” (p. 41)

Cuando hace referencia a ambos preceptos, quiere decir tanto a la regulación por ley como por decreto legislativo. En el texto citado, se advierte que también comparte la posición que la regulación tributaria debe ser mediante una norma con rango de ley.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha manifestado, entre sus diversos pronunciamientos, que la reserva de ley reviste un carácter relativo, puesto que es viable derivar algunos aspectos tributarios a los reglamentos, siempre que los lineamientos ya se encuentren debidamente establecidos en la Ley.

El presente trabajo coincide con lo argumentado sobre los enfoques señalados, en cuanto a que los elementos esenciales de la regulación tributaria deben estar fijados en la Ley, por ejemplo, el nacimiento de la obligación tributaria, mientras que otros aspectos menos esenciales pueden ser tratados en el Reglamento, siempre que así lo circunscriba la propia Ley.

Un ejemplo sobre la relevancia de aplicar este principio fue, en su oportunidad, el Decreto Supremo N° 128-2001-EF, por el cual se pretendía incluir a los cigarrillos y tabaco como productos afectos al Impuesto Selectivo al Consumo.

Sobre ello, en virtud de una acción de amparo de un ente privado, el Tribunal Constitucional, mediante la Sentencia N° 1746-2003-AA, en su fundamento quinto, manifestó que dicho decreto vulneraba el principio de reserva de ley puesto que se estaba creando un nuevo hecho generador y fijando una nueva base imponible, lo cual conllevó a cambiar los elementos esenciales del tributo en cuestión, siendo que ello no puede afectarse mediante una norma infra legal.

Como puede apreciarse, el principio de reserva de ley se convierte en una garantía para el propio contribuyente, en el extremo que solo se le puede exigir el pago de tributos que han sido debidamente regulados por una norma con rango de ley, como así lo ordena el propio texto de la Constitución.

### 2.2.1.2. Principio de igualdad

En primer lugar, el derecho a la igualdad se encuentra amparada en el artículo 2º de la Constitución, cuando señala que las personas en general tienen derecho a la igualdad ante la ley.

Como parte de su concepción histórica, la igualdad ha sido entendida en el extremo que todos debemos recibir el mismo trato, sea legal, económico, social o de cualquier otra índole; sin embargo, dicha definición ya ha sido largamente superada puesto que no todos pueden ser tratados de la misma manera, hay una diferenciación debidamente justificada y razonable, por lo que el principio se proyectaría en brindar un mismo trato a aquellos que se encuentre en una misma condición y/o circunstancia.

Sobre ello, Gamba Valega (2009), César declaró lo siguiente:

“El principio de igualdad en materia tributaria constituye un mandato constitucional que obliga al legislador a gravar por igual todas las manifestaciones de riqueza que se muestren como similares. En ese sentido, en lo que aquí interesa, el principio de igualdad implica que, a igual manifestación de capacidad económica, igual tributación” (p.51)

Del texto, se desprende que se grava por igual a los que tengan manifestaciones de riquezas iguales o similares, por lo que, lo contrario implicaría que no se puede gravar por igual las manifestaciones de riqueza que sean diferentes, sin que ello implique una discriminación.

A efectos de entender ello, resulta necesario distinguir entre discriminación y diferenciación. Por un lado, la discriminación se encuentra prohibida en la Constitución, puesto que su ejercicio implica distinción arbitraria entre las personas, es decir, sin sustento alguno; por otro lado, en el caso de la diferenciación, la cual no tiene restricción constitucional, se encuentra basada en que el trato desigual es admisible, siempre que haya una razonabilidad e justificación de la medida.

Por tanto, de la citación del autor, se entiende que aquellos que manifiesten una riqueza similar se les impondrán un determinado tributo, mientras que aquellos que muestran una riqueza distinta se les impondrán otro tributo estableciéndose así una diferenciación,

pero no discriminación alguna. Lo señalado tiene estrecha vinculación con la capacidad contributiva de los ciudadanos, principio que será desarrollado más adelante.

En esa misma línea expone Landa Arroyo (2006), al sostener lo siguiente:

“Esencialmente, este principio en materia tributaria directa debe ser entendido en el sentido que las situaciones económicas iguales deben ser tratadas de la misma manera y, a la inversa, situaciones económicamente disímiles, deben recibir un trato diferenciado. En tal sentido, el principio de igualdad no prohíbe cualquier desigualdad, sino aquella que deviene en discriminatoria por carecer de razonabilidad y de justificación objetiva”. (p.44)

Como se colige, la diferenciación para la imposición de tributos sí es admisible siempre que haya de por medio una razonabilidad y justificación de la medida, línea que también ha sido compartido por el propio Tribunal Constitucional mediante la sentencia N° 0048-2004, quedando proscrito toda regulación o tratamiento tributario teniendo como sustento razones superfluas, carentes de razonamiento, vulnerando así los derechos establecidos en el artículo 2° de la Constitución.

En conclusión, en virtud al principio de igualdad tributaria, se le impondrá la misma carga tributaria a aquellos que demuestren similar y/o igual capacidad económica y una carga distinta a aquellos que manifiesten capacidad distinta. Todo ello se resume en la siguiente frase “trato igual para los iguales y trato desigual para los desiguales”.

#### **2.2.1.3. Principio de respeto de los derechos fundamentales**

Otro principio que establece límites a la potestad tributaria que ejerce el Estado es el respeto por los derechos fundamentales, reconocidos en los artículos 2° y 3° de la Constitución.

Al respecto, Landa Arroyo (2006) ha expuesto que:

“En efecto, cuando la Constitución ha previsto que la potestad tributaria del Estado debe respetar los derechos fundamentales no ha hecho otra cosa que recoger un principio inherente al actual Estado Constitucional: el principio de la eficacia directa de los derechos fundamentales”. (p.45)

A consideración del autor, el principio de eficacia directa comprende tanto la eficacia vertical como horizontal. El primero, está relacionado con la obligación del Estado de identificar y reconocer eficacia, no solo declarativa, de los derechos fundamentales por su sola consignación en el texto constitucional, es decir, la relación entre Estado y ciudadano. En el segundo caso, encontramos la eficacia horizontal, en la que los derechos fundamentales deben ser respetados entre los propios particulares.

Ahora, es de reconocerse que pueda haber cierta afectación a los derechos fundamentales de la persona, como es el de la propiedad o igualdad; sin embargo, dicha afectación no debe alcanzar al contenido esencial del derecho afectado.

Lo afirmado es la premisa por la que parte la teoría absoluta, al señalar que en los derechos fundamentales se distinguen dos áreas. En la primera, el contenido esencial del derecho que, bajo ninguna circunstancia, puede ser afectado por el ejercicio de la potestad tributaria y, en segundo lugar, la parte no esencial del derecho que es sobre el que actúa el poder del Estado, siempre que medie justificación razonable y sustentada de su actuación.

A mi consideración, sea cual fuere la teoría y/o posición a aplicar, el Estado no puede justificar imponer su potestad tributaria vulnerando derechos fundamentales cuando la propia finalidad del ejercicio de dicha potestad es dar respaldo y/o seguridad a tales derechos como son vivienda, seguridad, salud, entre otros y así lograr el bienestar general, por lo que no debería ser el mismo el que transgreda el texto constitucional del que emana su poder.

En esa misma línea, Guillermo D. Grellaud (2009) considera lo siguiente:

“Es sabido que todos los ciudadanos tenemos la obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público mediante el pago de los diferentes tributos, pero también es conocido que tal contribución no debe ser arbitraria y que se encuentre debidamente regulada, diríamos más bien, sometida a ciertos parámetros orientados a resguardar el respeto de los derechos constitucionales.”  
(p.971)

Así, se reafirma la relevancia que, al momento de legislar sobre la imposición de un nuevo tributo, se debe cuidar que el mismo no vulnere los derechos fundamentales.

#### 2.2.1.4. Principio de no confiscatoriedad

Este principio tiene por finalidad que no se afecte el derecho de propiedad del ciudadano frente al ejercicio de una potestad tributaria desproporcionada en cuanto a su aplicación.

Al igual que con los principios anteriores, Landa Arroyo (2006) ha manifestado lo siguiente:

“De hecho, la obligación de tributar comporta, desde ya, una afectación, tolerada por el ordenamiento constitucional, del derecho fundamental de la propiedad. Se debe cuidar pues, que mediante el ejercicio desproporcionado o irrazonable de la potestad tributaria del Estado no se llegue a privar a los contribuyentes de sus propiedades y rentas.” (p.46)

Como es de verse, se admite una afectación tolerada al derecho de propiedad, siempre que éste no sea desproporcionado.

Este principio tiene estrecha vinculación con el principio de derechos fundamentales, ya que entre éstos se encuentra el derecho de propiedad, por lo que es importante delimitar hasta qué punto se puede afectar y cuándo la imposición de un determinado tributo ya implica una transgresión doble, es decir, al vulnerar un derecho fundamental como la propiedad y, a la vez, el principio de no Confiscatoriedad.

Para una mayor comprensión de este principio, a consideración de Gamba Valega (2009), implica lo siguiente:

“Se trata de que los sujetos llamados a contribuir no soporten una imposición tan alta que implique una privación de su patrimonio. Por tanto, al constituir el límite máximo de la imposición, básicamente, el valor protegido con este principio es esencialmente, el derecho a la propiedad.” (p.53)

En opinión del autor, lo que se pretende con este principio es que el ejercicio de la potestad tributaria no transgreda el patrimonio del contribuyente a un nivel que implique la privación de éste, puesto que le produciría una afectación de carácter negativo.

Al respecto, hay una sentencia del tribunal constitucional reiteradamente citada en diversos textos tributarios que aborda este principio y, a la vez, considera lo siguiente:



“Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal y, como tal, constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando desde luego, por el derecho de propiedad, ya que evita que la ley tributaria pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas.” (Tribunal Constitucional, Sentencia N° 2727-2002-AA)

Como es de verse, el estudio sobre si un tributo resulta o no confiscatorio radica en la vinculación con otros principios tributarios, es decir, no se analizan de manera aislada, por el contrario, se requiere de un diagnóstico conjunto para concluir si nos encontramos frente a una vulneración al derecho de propiedad como derecho fundamental reconocido constitucionalmente.

Por otro lado, a fin de un mayor análisis del Principio de No Confiscatoriedad y su incidencia en los tributos, a efectos de determinar si éstos han sido expedidos conforme al lineamiento constitucional, nos debemos enfocar en lo señalado por Danés Ordoñez (2006), quien considera que, a efectos de evaluar si un tributo respeta el orden constitucional, se debe observar dos aspectos. Por un lado, tenemos el aspecto cuantitativo, el cual se encuentra dirigido a examinar la configuración técnica del tributo, es decir, sobre la determinación de la base imponible y la tasa porcentual o alícuota que se le va aplicar al contribuyente producto de su actividad económica.

En el otro extremo, tenemos el aspecto cualitativo, cuyo enfoque no está dirigido en términos económicos, sino que se va a centralizar en determinar si el tributo que se le atribuye a determinado sector respeta o se desarrolla dentro de los principios tributarios desarrollados. De modo tal, por ejemplo, si un impuesto no cumple con el principio de reserva de ley, habría una incidencia directa en la vulneración del principio de no Confiscatoriedad en sentido cualitativo.

Un ejemplo de ello fue el caso de la Municipalidad de Surco, cuando impuso determinados arbitrios a los vecinos del distrito; sin embargo, no fueron ratificados en el plazo previsto, no cumpliéndose con la reserva de ley, por lo que se concluyó su fin confiscatorio.

En dicha línea, el Tribunal Constitucional sostuvo:

“Debe tomarse en cuenta, además, que la confiscatoriedad puede evaluarse no sólo desde el punto de vista cuantitativo, sino también cualitativo, cuando se produzca una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser

incluso perfectamente soportable por el contribuyente.” (Tribunal Constitucional, Sentencia N.º 0041-2004-AI/TC, fundamento 56)

Es de apreciarse, entonces, que la calificación cualitativa se encuentra enmarcada en que no sean objeto de vulneración los demás principios tributarios, puesto que, de resultar así, implicaría su carácter confiscatorio. En otros términos, se resalta que el análisis de vulneración al principio de no confiscatoriedad no se mide únicamente en cifras, sino que la sola vulneración a otros principios, ya sea el de legalidad o de cualquier otro derecho fundamental, basta para que se configure la confiscatoriedad.

## **2.2.2 Principios Implícitos:**

A diferencia de los principios desarrollados anteriormente, los siguientes principios a analizar no se encuentran expresamente previstos en la Constitución; sin embargo, los mismos se extraen de la interpretación de la norma constitucional. Es más, la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional los ha entendido así, como principios implícitos que también tienen como finalidad delimitar el ámbito de ejercicio de la potestad tributaria.

### **2.2.2.1 Principio de capacidad contributiva**

Este principio se encuentra muy vinculado al principio de igualdad, en el sentido que se enfoca en señalar que, al momento de imponer un nuevo tributo, éste debe ir en concordancia con la capacidad económica de los sujetos gravados. Por citar un ejemplo, no resultaría viable exigir el pago del impuesto a la renta sobre un 30% de los ingresos de una persona natural cuyo ingreso mensual supera por poco la remuneración mínima vital, puesto que no se encontraría alineado con la capacidad económica para cumplir con dicha exigencia tributaria.

La misma idea comparte Landa Arroyo (2006), cuando indica:

“En virtud de tal principio, las personas deberán contribuir a través de impuestos directos – como por ejemplo el impuesto a la renta – en proporción directa con su capacidad económica, de modo tal que quien tenga mayores ingresos económicos pagará más, y quien tenga menores ingresos pagará menos impuestos directos.” (p.48)

En tal sentido, se debe procurar que los tributos no sobrepasen la capacidad de los contribuyentes, teniendo en cuenta que, si se procura el bienestar general de la población, al afectarlos con tributos cuyo pago no pueden asumir por no ser acorde a su patrimonio, indirectamente generarían un perjuicio para lograr dicho bienestar, el cual es la base o fundamento de su poder coercitivo en materia tributaria.

Bajo esa misma línea argumentativa, Tarsitano (2014) opina lo siguiente:

“La capacidad contributiva es la aptitud de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias en tanto es llamada a financiar el gasto público por la revelación de manifestaciones de riqueza (capacidad económica) que, ponderadas por la política legislativa, son elevadas al rango de categoría imponible.” (p.121)

De todo lo expuesto, se advierte que este principio implícito, no requiriendo incluso ser expreso porque se ha reconocido jurisprudencialmente su relevancia, enmarca un doble papel.

Primero, respaldando el poder legitimador del Estado debido a que, producto de la manifestación de riqueza y consiguiente capacidad económica, la persona se encuentra obligada a tributar; mientras que en su segundo papel, si bien la persona demuestra capacidad para aportar al tesoro público, ello no puede ser ejercido de manera desmedida por el Estado para gravar tributos de manera desproporcionada, generando un perjuicio económico al contribuyente, al exigirle un mayor pago de tributos de los que puede afrontar, por ello, la capacidad contributiva actúa como límite del accionar coercitivo del Estado sobre esta materia.

A mayor argumento, García Bueno (2009), señala que:

“Nunca, sin embargo, por más apremio de recursos que tenga el Estado, se justifica la creación de tributos ajenos a los postulados del principio de capacidad contributiva. Las urgencias presupuestales, por tanto, no pueden primar sobre los preceptos constitucionales.” (p.55)

En efecto, si bien el contribuyente se encuentra obligado, por mandato legal, a contribuir para los gastos públicos, dicha exigencia no puede estar desvinculada con la aptitud contributiva que éste pueda ostentar. Como se había afirmado antes, la necesidad

recaudatoria para lograr el bienestar general no justifica que el Estado, por medio de los tributos, exija el pago de los mismos cuando éstos pueden atentar contra la economía de cada uno de los ciudadanos, es decir, sí es viable que asuman la carga, pero en relación al alcance de sus posibilidades.

En otros términos, la carga tributaria debe ir en concordancia con la capacidad económica que el sujeto demuestre, luego de haber satisfecho, cabe señalar, sus necesidades básicas, así como personales y familiares, a lo que se le denomina capacidad contributiva subjetiva. Por su parte, aquella riqueza disponible después de haber satisfecho las necesidades personales es a lo que hacemos referencia como capacidad contributiva objetiva.

#### **2.2.2.2 Principio de solidaridad**

Conforme se ha señalado inicialmente, toda persona debe cooperar para el gasto público, en función a su capacidad económica, es decir, deben contribuir al tesoro público. Por su parte, el Tribunal Constitucional ha expresado lo siguiente en mérito a este principio.

“la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad” (Tribunal Constitucional, Sentencia N° 6626-2006-PA/TC)

En primera instancia, se podría entender que, progresivamente ya no sería objeto de análisis la capacidad contributiva del contribuyente, sino que recurrirían a la solidaridad para justificar la imposición de tributos; sin embargo, de los pronunciamientos del mismo Tribunal, se ha establecido que lo que se pretende es vincular este principio, pero en respeto con los principios tributarios ya previstos en el artículo 74° de la Constitución.

En esa misma línea, el Tribunal ha mantenido su posición al indicar lo siguiente:

“En este tipo de Estado, el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado liberal, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas.” (Tribunal Constitucional, Sentencia N° 06089-2006-PA/TC)

Así, lo que se procura con este principio es que más allá de una exigencia estatal, el contribuyente, en virtud a lograr los fines de bienestar general, internalice y que a propia voluntad pueda colaborar a las arcas públicas.

### **2.3. Impuestos directos e indirectos**

En relación con el presente trabajo de investigación, y a fin de entender la naturaleza del impuesto selectivo al consumo, objeto de análisis, resulta necesario comprender o hacer la distinción entre impuestos directos e impuestos indirectos.

Una primera distinción la encontramos en la manifestación de la capacidad contributiva. Así, autores como Feltre Rambaud (1997, p. 56-57) y Catalina García (2002, p. 232-233) consideran que nos encontramos frente a un impuesto directo cuando hay una manifestación inmediata o directa de riqueza, por ejemplo, cuando se grava la posesión de patrimonio; mientras que, en los impuestos indirectos, se advierte una manifestación indirecta de capacidad económica, en este caso, cuando se grava el gasto o consumo.

Por su parte, para Arturo de la Cueva (1999, p.148-167), los impuestos directos se caracterizan por ser continuos y de carácter permanente o perdurable, en contraposición con los indirectos que están sujetos a que surjan situaciones económicas como la propensión al gasto o el consumo.

Otra distinción radica en la traslación del impuesto. Así, los impuestos directos se caracterizan por no ser trasladables, mientras que los indirectos sí pueden ser trasladables. Cabe indicar que el que un impuesto no sea trasladable, implica que incide sobre el real contribuyente, sin intermediarios, por ejemplo, en el impuesto a la renta o impuesto predial; mientras que en los impuestos indirectos, al gravarse por traslación, se distingue entre el real contribuyente o llamado también contribuyente de facto en quien debe recaer el impuesto, es decir, el consumidor y el contribuyente de derecho, que puede actuar como un intermediario que traslada ese impuesto al consumidor.



De igual manera, Arturo de la Cueva, al analizar el impuesto al valor agregado, expresa que éste es un impuesto indirecto que se caracteriza, principalmente, porque se identifica un destinatario que viene a ser el consumidor final y por la existencia de uno o varios sujetos tributarios que se encargan de trasladar este impuesto al consumidor final.

Como es de verse, la distinción entre impuestos directos e indirectos radica, principalmente, entre estos dos factores: la manifestación de la capacidad económica y el efecto traslativo del impuesto. En esa misma línea también lo ha entendido el Tribunal Constitucional mediante la sentencia N° 08391-2006-AA al expresar que la doctrina ha clasificado los impuestos de diversas maneras, siendo la más reconocida la de impuestos directos e indirectos, indicando que:

“(…) En el primer caso, se refiere a aquellos impuestos que tienen relación con la capacidad tributaria directamente ligada con un elemento subjetivo: las características del contribuyente y los ingresos que el mismo percibe, no permitiendo la traslación del impuesto, siendo por ello evidente ante los ojos de los sujetos gravados u obligados legales. El impuesto directo por excelencia es el Impuesto a la Renta. Por otro lado, los impuestos indirectos hacen posible la diferencia entre el sujeto que es obligado legalmente a pagar el tributo y el sujeto económico, quien fácticamente soporta la carga, mediante la traslación. Esa característica la tiene, por ejemplo, el Impuesto General a las Ventas”

(Sentencia del Tribunal Constitucional N° 08391-2006-AA)

Como es de observarse, el propio Tribunal señala que un impuesto indirecto se identifica por su efecto traslativo, en el sentido que el que paga el tributo, no necesariamente es el que lo soporta, es decir, se traslada o transfiere dicha obligación a un destinatario final que vendría a ser el consumidor, como así sucede en el impuesto general a las ventas.

Es de verse también en la página web de la SUNAT que se considera al impuesto selectivo al consumo como un impuesto indirecto que solo grava determinados bienes y servicios y que su finalidad es desincentivar el consumo de éstos porque generan

externalidades negativas. En principio, se advierte que se encuentra vinculado a la circulación de bienes para el consumo, como así se ha desarrollado precedentemente.

Por otro lado, en la misma web se indica que con la imposición del ISC, se pretende exigir mayor carga impositiva a los consumidores que evidencian mayor capacidad contributiva por la adquisición de bienes suntuosos; es decir, se reitera que otro referente para identificar un impuesto indirecto es la capacidad económica del consumidor para aquellos bienes o servicios que no resultarían de primera necesidad o de carácter fundamental.

En segundo lugar, se tiene el Informe SUNAT N° 39-2018-SUNAT/1V300 que, al referirse al impuesto general a las ventas, que también es un impuesto indirecto y que se regula conjuntamente con el ISC, desarrolla en el marco conceptual de dicho informe que éste es precisamente un impuesto indirecto porque su diseño permite la traslación de la carga tributaria; de tal manera que los contribuyentes del IGV vienen a ser solo recaudadores del impuesto puesto que en realidad quienes soportan la carga tributaria son los consumidores finales.

Se concluye así que los impuestos indirectos están vinculados a la capacidad económica manifiesta de forma mediata por el contribuyente, principalmente de bienes cuyo consumo se pretende desincentivar. Segundo, el carácter traslativo del mismo, es decir, que el impuesto pueda ser trasladado al consumidor porque al final es éste quien manifiesta su capacidad para la adquisición y, tercero, que es de importante trascendencia y como así lo ha señalado la SUNAT, lo que se busca es dar mayor carga tributaria al consumidor, por tanto, es éste en quien debe recaer el impuesto y no en sujeto distinto, de modo tal que se cumpla con la finalidad o motivo principal del impuesto selectivo al consumo que es desincentivar el consumo.

## **2.4 La finalidad extrafiscal de los tributos**

Conforme se había señalado en la parte introductoria, el Estado debe velar por satisfacer las necesidades públicas, por lo que la recaudación de tributos es una manera de la que se sirve el Estado para mejorar nuestra economía y coadyuvar al sostenimiento del gasto público, de modo que los ingresos fiscales son usados por los diversos órganos de la administración pública para cumplir dicho cometido.

Lo señalado atiende, principalmente, a la finalidad fiscal de los tributos, como parte de su característica inherente; sin embargo, el tributo también puede responder a otras finalidades, incluso más relevantes que la meramente fiscal, a lo que se le conoce como finalidades extrafiscales.

Al respecto, García Novoa, indica que el Tribunal Constitucional español ha manifestado que, sin perjuicio de que la finalidad extrafiscal de los tributos no es reconocida de forma expresa en la Constitución de dicho país, la misma se deriva de aquellos mandatos constitucionales vinculados a la política social o económica del país, teniendo en cuenta que las instituciones tributarias vienen a ser instrumentos por los cuales se vale el Estado para cumplir con sus fines económicos y sociales.

En nuestra Constitución tampoco se manifiesta expresamente sobre los fines extrafiscales de los tributos; sin embargo, el artículo 58° del máximo cuerpo normativo indica que, bajo una economía social de mercado, el Estado, al orientar al desarrollo del país, debe promover áreas de promoción de empleo, salud, educación, servicios públicos, entre otros. Es decir, no solo debe procurar el aspecto económico en términos recaudatorios, sino también atender a los fines sociales señalados.

Así, en línea con lo señalado por Alonso Gonzales, no solo se debe concebir al tributo como una forma de obtención monetaria, sino que a la par, también puede ser una suerte de vehículo para promover o alcanzar fines sociales o económicos; siempre claro que se encuentren dentro de los parámetros constitucionales, por lo que, para alcanzar el cumplimiento de tales fines, el Estado se vale del tributo como un instrumento para encauzar el acto o conducta de los ciudadanos.

Se podría entender, entonces, que determinados tributos, especialmente los impuestos, independientemente de su naturaleza recaudatoria, tienen fines extrafiscales cuyo objetivo primordial es la función social, buscando estimular o no determinadas conductas que sean en concordancia con el interés público, como es el caso del consumo de determinados bienes. Cabe indicar que la función extrafiscal puede actuar, por ejemplo, de manera disuasiva para desincentivar actividades que no se consideran socialmente aceptadas.

Un ejemplo de ello lo podemos observar en el impuesto selectivo al consumo al tabaco o importación de determinados vehículos, siendo que más allá del ingreso fiscal producto de la recaudación, la finalidad extrafiscal o fundamento principal de su

imposición es la prevención de la salud y del medio ambiente, respectivamente, lo cual se encuentra interrelacionado con los fines sociales que el Estado propugna alcanzar.

De este modo, la extrafiscalidad se ha convertido en uno de los instrumentos más eficientes con el que cuenta el Estado para el cumplimiento de sus políticas ya mencionadas.

## **SUB CAPITULO III: SOBRE EL IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO**

### **3.1 Concepto**

El Impuesto Selectivo al Consumo es concebido como un impuesto indirecto que grava el consumo de determinados bienes. La finalidad de imposición de este impuesto y la razón por la cual se aplica solo en determinados bienes es que buscar desincentivar su consumo por considerar que tales bienes son generadores de externalidades negativas que repercuten a nivel social y del medio ambiente

Por otro lado, como parte de su finalidad, también se encuentra atenuar la regresividad del Impuesto General a las Ventas, al exigir mayor carga impositiva; como así lo ha planteado la Administración Tributaria.

Como se extrae de su propio término, este impuesto no afecta directamente al ingreso de los consumidores, sino que es un impuesto que se aplica en el propio producto o servicio, el cual es ofrecido por una persona natural o jurídica. Es decir, y conforme lo ha señalado el ente tributario, dicho carácter indirecto atiende a la posibilidad de trasladar la carga tributaria del vendedor o proveedor al comprador o destinatario final. En este caso, el proveedor es la empresa que se encuentra en el mercado.

Así, la aplicación práctica responde en la participación de las empresas de trasladar este impuesto al consumidor, puesto que han demostrado capacidad económica, a fin de que soporten la carga tributaria y así, concordándolo con la finalidad del impuesto, se genere un desincentivo a tal bien.

En tal sentido, el contribuyente es el consumidor porque a éste se le traslada la carga tributaria; sin embargo, quien responde ante la Autoridad Administrativa no es el propio consumidor, sino al que la SUNAT ha designado que son las empresas, en calidad de responsables, , conforme se desprende de los artículos 7°, 8° y 9° del Código Tributario

### **3.2. Marco normativo y análisis de configuración técnica.**

Para efectos del presente caso, se analizarán las siguientes normas:

- a) Decreto Supremo. N° 055-99-EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.
- b) Decreto Legislativo N° 1419, por el que se modifica la Ley del IGV e ISC, publicado en El Peruano el 13 de setiembre del 2018 y que entró en vigencia desde el 01 de enero del 2019.
- c) Decreto Supremo N° 341-2018-EF, Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los juegos de casino y máquinas tragamonedas.

#### **3.2.1 Ámbito de aplicación y nacimiento de la obligación tributaria:**

El artículo 50 del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, enumera tres actividades o supuestos que son afectas a este impuesto, entre ellas, la venta de bienes como productor y como importador. La de mayor atención es el literal c) que regula los juegos de azar y apuestas como bingos, loterías; sin embargo, con la reciente modificación, se incluyó a los casinos y tragamonedas.

En cuanto al nacimiento de la obligación, el artículo 52 del D.S. N° 055-99 señala, como premisa general, que la materialización del hecho imponible se configura en la misma oportunidad y condiciones que el Impuesto general a las ventas (IGV), por tanto, se debe evaluar cómo surge la obligación de pago del IGV. Sobre ello, el artículo 4 de la citada norma contempla una serie de supuestos, siete en específico, de cómo surge la obligación., los cuales se encuentran más vinculados a la venta y/o retiro de bienes, prestación de servicios, contratos de construcción, importación de bienes.

Como se indicó, ello es para la premisa general, sin embargo, para el caso de los juegos de azar y apuestas, la norma le ha dado un trato distinto, al regular que el nacimiento de la obligación de tributaria se origina desde que éstos perciben ingresos por sus actividades.

#### **3.2.2 Sujetos gravados con el impuesto**

En este acápite se hace referencia a aquellos que ostentan la calidad de contribuyentes en virtud a haber realizado las actividades que se encuentran gravadas.



Para el análisis que nos interesa, el artículo 53° del D.S. N° 055-99 indica que, para el caso del literal c) del artículo 50, referente a los juegos de azar y apuestas, tienen la calidad de contribuyentes las entidades organizadoras y los titulares de autorizaciones de juegos.

Como ya hemos visto, son titulares de autorización aquellas empresas por las cuales, mediante Resolución Directoral emitida por el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo, específicamente, por la Dirección de Juegos y Máquinas Tragamonedas, se les ha dado permiso para el funcionamiento de los casinos y tragamonedas.

### **3.2.3 Sobre la base imponible y el sistema de aplicación**

En relación con la base imponible, con el D.S. 055-99-EF se crearon tres sistemas para determinar la base imponible del impuesto: sistema al valor, sistema específico y el sistema al valor según precio de venta. Sobre el contenido de cada uno de los sistemas, el artículo 56 del cuerpo normativo citado nos señala en qué consiste cada uno de ellos.

Así, en cuanto al sistema al valor, ello hace referencia al valor de la venta (en caso de venta de bienes), al valor en aduana (en caso de importación) y en caso de juegos de azar, se entiende a la diferencia resultante entre el ingreso total percibido en un mes por los juegos y apuestas, y el total de premios concedidos en dicho mes.

Por su lado, en el sistema específico, la base imponible está comprendido por el volumen vendido o importado por el volumen de medida y por último, el sistema al valor según el precio de venta al público se basa en el precio de venta sugerido por el productor o importador.

Es el caso que, para los juegos de azar y apuestas como los bingos, loterías decidieron aplicar el sistema al valor. Sin embargo, producto de la reciente modificación mediante Decreto Legislativo N° 1419, se mantiene dicho lineamiento, pero excluyendo dentro de la categoría de juegos de azar y apuestas a los casinos y tragamonedas, es decir, no se les va a aplicar el sistema al valor.

Por el contrario, el legislador ha considerado que se le debe aplicar el sistema específico, sin que se exprese el motivo de dicho tratamiento distinto siendo que, conforme lo está regulando, los casinos y tragamonedas forman parte del sector de juegos. De modo tal que, para efectos de gravar el impuesto selectivo al consumo, se tendrá en cuenta lo dispuesto en el literal b) del artículo 56° del Decreto Legislativo N°

1419, el cual expresa que se tomará como referencia, para el caso de las mesas de casino, el ingreso neto promedio mensual y que, para el caso de los tragamonedas, su ingreso neto mensual.

### 3.2.4 Aplicación de montos fijos para la imposición del impuesto

A efectos de determinar cuáles son los rangos o márgenes que van a tributar las empresas de acuerdo a sus ingresos, se modificó el Apéndice IV de la Ley del Impuesto General a las Ventas e impuesto Selectivo al Consumo, el cual quedó establecido de la siguiente manera.

Tabla 1

Aplicación del Monto Fijo en Máquinas Tragamonedas

<b>Ingreso Neto Mensual</b>	<b>Monto Fijo</b>
Hasta 1 UIT	1,5% UIT
Más de 1 UIT y hasta 3 UIT	7,5% UIT
Más de 3 UIT	27% UIT

Tabla 2

Aplicación del Monto Fijo en Juegos de Casino

<b>Ingreso Neto Promedio Mensual</b>	<b>Monto Fijo</b>
Hasta 4 UIT	12% UIT
Más de 4 UIT y hasta 10 UIT	32% UIT
Más de 10 UIT	72% UIT

Al respecto, como ya se mencionó, una vez determinada la base imponible, que en la práctica sería la cuantía establecida por los ingresos en los casinos y los tragamonedas, se les va aplicar los porcentajes señalados en los cuadros.

Es de advertir que el impuesto se está aplicando en razón a un ingreso mensual de las salas de juego y no en función a una acción de consumo, lo cual es propio de los impuestos indirectos, por lo que la configuración del impuesto no tiene vínculo con el consumo de los clientes, por consiguiente, tampoco alcanzaría su finalidad propuesta que es la protección de la salud mediante el desincentivo de dicha actividad.



## **CAPITULO II:**

### **¿DERECHO DE PROPIEDAD O DE SALUD? ANÁLISIS DE PROPORCIONALIDAD EN LA APLICACIÓN IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO**

#### **SUBCAPITULO I: VISION SOBRE EL TEST DE PROPORCIONALIDAD**

##### **1.1 Alcances generales**

En el año 2006, el Tribunal Constitucional emitió sentencia sobre una demanda de inconstitucionalidad interpuesta por una asociación de comerciantes que tenían establecimientos comerciales en lo que anteriormente se denominaba “Calle de las pizzas”, contra dos ordenanzas de la Municipalidad de Miraflores, las cuales establecían una restricción sobre el horario de funcionamiento de tales comercios en dicha ubicación.

La asociación argumentaba que tales normas no revestían el carácter general que debía tener toda ordenanza, ya que su aplicación era muy localizada, por lo que ello no era regulable por una ordenanza. En contraste, la entidad pública manifestaba que sus ordenanzas eran conformes a derecho y que su objeto era proteger el interés público, entre estos, la seguridad ciudadana y salud de los residentes del distrito.

La decisión del Tribunal estuvo orientada a que, por un lado, se tenía la limitación a la libertad de trabajo y, por el otro, el derecho al medio ambiente, seguridad y salud de los ciudadanos, por lo que resultaba necesario recurrir a un análisis de proporcionalidad sobre qué principio tendría mayor relevancia para tutelar. Así, producto de dicho examen, sustentó que la afectación al trabajo era leve en contraste con la elevada afectación a la seguridad y salud expresada.

Lo resaltante de la citada sentencia es cómo resolvió el Tribunal sobre dos principios que, teniendo amparo constitucional, resultaron opuestos para un determinado caso. Para ello, es de advertirse que el tribunal recurrió al test de proporcionalidad como una medida para superar dicha disyuntiva y que, finalmente, concluyó en inclinar su posición sobre la protección del interés público.

Un autor que abordó la proporcionalidad, o como él denomina ponderación o balanceo, es Manuel Atienza, jurista y filósofo español, quien es un referente en materia de ponderación. Precisamente, en el libro “Un debate sobre ponderación”, concibe esta figura como un procedimiento o técnica argumentativa la cual debe realizarse cuando se requiere resolver un caso y no haya una regla clara que regule o resuelva el mismo, al cual él lo distingue como laguna normativa, dentro del cual puede estar incluido la contradicción entre principios o reglas, o que, habiendo una regla, es inadecuada para el caso en análisis. (Atienza Rodríguez, Manuel & García Amado, Juan Antonio, 2012)

En de verse que, en la sentencia citada, los miembros del Tribunal practicaron un análisis argumentativo, siendo que no había regla preestablecida sobre qué principio prevalecía sobre otro, por lo que recurrieron a ponderar. Sin embargo, como todo desarrollo argumentativo, también hubo diferencia de posiciones, en este caso, de un miembro del Tribunal, quien consideró que las ordenanzas no superaban el test de proporcionalidad ya que no eran razonables ni proporcionales, por lo que concluyó con su inconstitucionalidad.

Por su parte, a consideración de Carlos Bernal Pulido (2010, pp. 45-46), uno de los referentes latinoamericanos en materia de proporcionalidad, ha señalado en el libro “El principio de proporcionalidad en el derecho contemporáneo” que la ponderación es una especie de metodología o mecanismo que se le aplica a los derechos fundamentales, a fin de resolver sus incompatibilidades o la colisión que se genera entre éstas en virtud a su aplicación. A la vez, destaca que cuando se resuelva qué principio prepondera sobre el otro en razón a una circunstancia concreta, ello no implica que ya se erija un orden o jerarquía de tales derechos de manera general.

Hasta este desarrollo, podemos observar que el test de proporcionalidad se encuentra relacionado, en primer lugar, sobre qué principios o derechos deberían aplicarse siendo que concurren en un mismo escenario, pero que se contraponen y, en segundo lugar, que el test es una suerte de solución para determinar cuál se debe aplicar frente a dicha contraposición

A fin de reforzar la idea, Portocarrero Quispe (2016, p. 67), expresa en su libro “La ponderación y la autoridad en el derecho” que la ponderación surge cuando dos principios o derechos convergen en una situación, cuya aplicación significa la exclusión del otro, por lo que, frente a ello, se debe determinar cuál debe priorizar en el escenario dado, claro que ello debe estar debidamente fundamentado de manera racional.



En otros términos, lo que se busca es examinar qué derecho tendría mayor prevalencia que el otro en virtud a la problemática dada. En esa misma línea también desarrolla su posición Giorgio Pino (2013, p.198) en el libro “Derechos fundamentales, conflictos y ponderación” al manifestar que el balance que se realiza producto del conflicto entre derechos o principios es una evaluación de caso por caso, puesto que la valoración de tales derechos y su desarrollo en contextos específicos son variables.

El test de proporcionalidad ha sido acogido por nuestro Tribunal Constitucional bajo el mismo concepto que le han venido dando los autores ya mencionados, en razón a que es una guía metodológica o instrumento para determinar si en un caso en particular se estaría quebrando un principio o derecho frente a otro, siempre que haya una justificación objetiva y que sea razonable, como es de observarse en la sentencia N° 00048-2004-AI.

Claro está que hay otras sentencias como la N° 00030-2004-AI, en la que este órgano autónomo comprende al test de proporcionalidad como un parámetro esencial de constitucionalidad sobre la actuación del poder público, en caso emitan normas que puedan lesionar o menoscabar derechos fundamentales.

Si se observa desde ese enfoque, el propósito del test es el mismo, en el sentido que se busca determinar si la actuación del poder público por medio de las normas, en su afán de proteger un principio, son aplicadas en respeto de los derechos fundamentales o, si, por el contrario, vulneran los mismos.

Una de las teorías más acreditadas en materia del test de proporcionalidad, en específico de la proporcionalidad en sentido estricto o ponderación, es la del jurista alemán Robert Alexy, quien afirmaba que la pugna entre principios o derechos se manifiesta a largo de todo el Derecho, es decir, no se circunscribe a una materia en específico, por lo que, para arribar a la solución en cada caso, siendo que hay argumentos a favor y en contra, ello era posible por medio de una ponderación.

Como es de verse, se han postulado diversos criterios buscando tanto conceptualizar como brindar un alcance de la finalidad que se busca con la ponderación. En el caso peruano, la jurisprudencia constitucional ha adoptado, en la mayoría de sus sentencias, el lineamiento que el test de proporcionalidad es entendido como metodología o

procedimiento que busca solucionar un conflicto entre principios o derechos que se contraponen en una circunstancia en concreto, por lo cual se debe dilucidar cuál debe ser aplicable.

En virtud a ello, resulta importante desarrollar la teoría más acogida como es la de Robert Alexy, la cual ha sido aplicada no solo por tribunales europeos, sino también en la mayoría de los tribunales latinoamericanos, entre ellos, el peruano.

## **1.2 Marco teórico del test de proporcionalidad según Robert Alexy**

Como ya se había adelantado, el jurista alemán Robert Alexy es uno de los mayores referentes a nivel internacional sobre el análisis de la ponderación. Es de mencionar que incluso los autores citados en el acápite anterior desarrollan sus posiciones a partir de los lineamientos dados por el propio Alexy.

Ahora, siendo que el test de proporcionalidad se asocia a un conflicto sobre la aplicación de principios en un mismo hecho o circunstancia, primero resulta pertinente discernir cómo considera este autor a los principios.

Así, para Robert Alexy (2011, p.12-15), conforme expresa en su artículo “Los derechos fundamentales y principio de proporcionalidad”, los principios son mandatos de optimización, es decir, que deben ser realizados en la mayor medida posible, de acuerdo a sus posibilidades fácticas y jurídicas. Sin embargo, es en este intento que los principios procuren su mayor grado de realización en que surge el conflicto pues buscan alcanzar el mismo objetivo. De tal manera que, a fin de determinar cuál debería alcanzar un mayor grado para el caso en concreto es que se recurre a la ponderación, la cual puede ser entendida como una forma que te indica cómo es que se deben aplicar los principios.

Es en virtud a ello que, en su artículo “Sobre ponderación y subsunción: una comparación estructural”, Robert Alexy (2009, p.30-31) parte por manifestar que, cuando se dicta una norma que restrinja o limite un derecho que tiene amparo constitucional, puesto que aspira alcanzar su grado de realización, dicha interferencia solo resultaría viable, únicamente, si se encuentra debidamente fundamentada, es decir, si obedece a criterios de proporcionalidad, lo cual presupone una ponderación

Es de verse, entonces que, cuando un principio es confrontado con otro principio o derecho que también busca su realización, se debe tener en cuenta que la restricción o

intervención en uno de ellos debe encontrarse sustentada, es decir, que no haya una intromisión o impedimento arbitrario para que pueda ser aplicada. Como señaló en su momento, Robert Alexy (2014, p.10) exhortó en su artículo “La dignidad y juicio de proporcionalidad” que “El juicio de proporcionalidad esta intrínsecamente vinculado a la distinción entre afectaciones justificadas e injustificadas. Una afectación proporcional está justificada y es, por tanto, constitucional”

Asimismo, en el artículo citado anteriormente (Robert Alexy, 2014, p.10), también sostiene que, a fin de darle una mayor relevancia a la ponderación, considera a esta figura dentro de un principio más general e importante como es el Principio de Proporcionalidad, el cual goza de una estructura interna compuesta por otros subprincipios como son la idoneidad, la necesidad y proporcionalidad en sentido estricto, siendo que a ésta última es la que Alexy cataloga como Ley de ponderación.

En relación a este último, siendo que nos encontramos frente a un conflicto entre principios, la ponderación surge para dilucidar ello en los siguientes pasos, conforme al esquema alexiano: el primero consiste en identificar el grado de afectación o restricción del principio que se encontraría perjudicado; el segundo, el grado de satisfacción del otro principio y, por último, la relación entre ambos principios, a fin de determinar si se encuentra justificado la preponderancia de uno en razón al otro.

Sin embargo, la propuesta de Robert Alexy (2009, p.30-31) no se limita solo a ello, sino que en su artículo ya citado “Sobre ponderación y la subsunción” propone un sistema para determinar los grados de afectación o satisfacción señalados, a lo que él denomina la intensidad de la interferencia en ambos casos.

En efecto, tal sistema es conocido como el modelo de tres grados o triádico, en el cual se plantea una escala de intensidades que son las siguientes: leve, moderado y grave. Así, por ejemplo, como se señaló en la sentencia de la calle de las pizzas, el grado de afectación al trabajo era considerado leve en comparación con la satisfacción de la salud que era elevado o grave.

La escala de intensidades resulta aplicable para los dos primeros pasos, es decir, para determinar la afectación y la satisfacción de los principios; sin embargo, para el tercer paso, luego de haberse analizado las intensidades, se tiene que examinar el peso concreto de los principios en colisión para la circunstancia específica. Para ello, Alexy propone, en su artículo del mismo nombre, la denominada fórmula del peso, con lo cual

se podría establecer el peso de un principio y, así, concluir la precedencia de uno en relación a otro. Cabe resaltar que, para aplicar dicha fórmula, el autor propone una serie de valores y cálculos aritméticos para determinar el peso.

En conclusión, Robert Alexy planteó que para solucionar una convergencia entre principios que buscan su máxima realización tenemos que apelar al test de proporcionalidad y, dentro de éste, la ponderación, la cual ha sido objeto de desarrollo de su teoría estableciendo un sistema a fin de discernir qué principio cede frente al otro, sin que implique que alguno de ellos sea inválido, sino que para el caso en concreto, un principio tendría mayor peso que el otro para su aplicación en un momento específico.

Sin embargo, como toda teoría, ésta no está exenta de críticas, surgieron diversas posiciones contrarias a la de Alexy sobre cómo desarrollaba la ponderación. Entre ellas, podemos distinguir las siguientes:

En opinión de Manuel Atienza, quien estaba de acuerdo con la teoría de Alexy en el sentido que para superar un conflicto entre principios, más allá que él no consideraba a todos los principios como mandatos de optimización, era necesario recurrir a un test de proporcionalidad y que su análisis de ponderación resultaba apropiado; sin embargo, que su error se basó en la forma cómo había presentado su teoría, más que todo, en la fórmula del peso en el que estableció fórmulas aritméticas, considerándolo innecesario y que incluso puede llevar a la confusión para la aplicación del test. (Atienza Rodríguez, Manuel & García Amado, Juan Antonio, 2012)

Así, Atienza sostiene que no resulta indispensable desarrollar exactamente la teoría de Alexy, como es el caso de las fórmulas, puesto que vislumbra un deseo sistematizador de su autor, como parte de su metodología, para analizar todos los factores que inciden para ponderar, sino que las cuestiones jurídicas bien podrían resolverse recurriendo a argumentaciones más lógicas sobre el caso.

Por otro lado, tenemos a Jürgen Habermas, filósofo alemán y uno de los exponentes de la segunda generación de la Escuela de Frankfurt, quien sostuvo que la ponderación le resta valor a los derechos fundamentales, degradándolos a nivel de objetivos, perdiendo así su primacía estricta y que es un procedimiento irracional que se realiza de forma arbitraria ya que se guía por estándares consuetudinarios. (Robert Alexy, 2009, p.40-41)

Al respecto, Robert Alexy (2009, p.6-7) ha manifestado en su artículo “Derechos fundamentales, ponderación y racionalidad” que el hecho que la ponderación pueda estudiarse desde los tres pasos y esquema ya mencionados, que serán objeto de un mayor desarrollo en el siguiente acápite, descarta que haya una valoración subjetiva o arbitraria, por el contrario, se realiza un análisis racional del caso, de modo que, de no resultar así, la justificación de su detractor recién tendría cabida.

Otra crítica a la postura de Alexy es la de José Juan Moreso (2009, p.4-5), autor español que en su obra “Alexy y la aritmética de la ponderación” acusa de “particularismo” al esquema de ponderación y, por consiguiente, al test de proporcionalidad. Afirma que una característica o hecho específico en un caso puede conllevar a una conclusión distinta de uno resuelto anteriormente en el que se habrían opuesto los mismos principios, lo cual quiebra un modelo general para dilucidar las controversias por uno particular.

Sin embargo, Manuel Atienza, en su libro “Un debate sobre ponderación” advierte a Moreso que no está aplicando lo que antes argumentaba, es decir, que la ponderación es una regla general y abstracta. (Atienza Rodríguez, Manuel & García Amado, Juan Antonio, 2012)

A consideración del presente trabajo, las críticas planteadas a la teoría de Alexy, enfocadas principalmente en el uso de la fórmula del peso, no resultan del todo sólidas puesto que, si bien se hace uso de operaciones matemáticas en dicha fórmula, el resultado de ésta no es determinante para señalar si un derecho prepondera o no sobre otro, es decir, no es concluyente. Por el contrario, la fórmula del peso viene a constituirse como un instrumento más de análisis, como así lo ha señalado Robert Alexy que, en conjunto con la argumentación jurídica, nos permiten realizar la ponderación debida entre los principios.

Por otro lado, el test de proporcionalidad y su procedimiento de ponderación propuesto, el cual tiene presencia en la mayoría de los tribunales constitucionales, nos muestra una metodología que nos permite analizar, de mejor manera y en base a criterios razonables, casos excepcionales como es optar entre un derecho fundamental u otro.



### 1.3 Estructura del Test de proporcionalidad

En el presente caso, nuestro Tribunal Constitucional acogió la postura de Alexy sobre el test de proporcionalidad para resolver casos que se habían puesto a su conocimiento y versaban sobre la disyuntiva surgida entre derechos fundamentales.

Así, la primera oportunidad que tuvo para emplear del esquema alexiano, y que fue el inicio para el desarrollo de dicho test en las futuras sentencias, como así también lo reafirma Pedro Grández (2010, p.360-361) bajo el título de “El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano”, lo encontramos en la sentencia N° 045-2004-AI. Así, señala en su fundamento 32 y 33 indica que, a fin de determinar si una medida resultaba o no discriminatoria, y por consiguiente, atentaba contra el derecho de igualdad, se tenía que recurrir al principio de proporcionalidad, señalando lo siguiente:

“33. Este principio ha de emplearse a través de sus tres subprincipios, de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. Conforme a esto, los pasos que han de efectuarse para ello son los siguientes:

- a) Determinación del tratamiento legislativo diferente: la intervención en la prohibición de discriminación.
- b) Determinación de la "intensidad" de la intervención en la igualdad.
- c) Determinación de la finalidad del tratamiento diferente (objetivo y fin).
- d) Examen de idoneidad.
- e) Examen de necesidad.
- f) Examen de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación.

Es de mencionar que, en la sentencia indicada, el Tribunal señala realiza una referencia expresa a Robert Alexy cuando realiza el desarrollo de las intensidades de la intervención, con lo cual se refuerza la idea que el Tribunal Constitucional tiene como referente a dicho autor.

En tal sentido, siendo que resulta necesario recurrir al test de proporcionalidad a fin de dar solución a la convergencia de dos principios en un mismo escenario, es ineludible comprender su estructura o el desarrollo de los subprincipios a los que hace referencia como son el de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto o ponderación.

### 1.3.1 Subprincipio de Idoneidad:

En este subprincipio se estudia si la norma es adecuada con la finalidad que se pretende tutelar. En pronunciamiento del Tribunal Constitucional se ha contemplado que el análisis de idoneidad se bifurca en dos consideraciones a tener en cuenta: primero, examinar si la norma que está sujeta al test busca un objetivo constitucionalmente legítimo y, segundo, si la medida usada resulta idónea para alcanzar ese objetivo.

Un ejemplo de ello lo vemos en la STC N° 00579-2008-PA. El caso se centró en una sentencia, que obtuvo calidad de cosa juzgada, a favor del Señor Becerra Leiva en contra de la empresa Agroindustrial Pomalca S.A., sobre cumplimiento de contrato e indemnización, reclamando una suma de S/1,300,000; sin embargo la empresa no cumplió con ello, por lo que el juzgado ordenó la ejecución forzada; sin embargo la misma fue suspendida por la propia judicatura al alegar que la empresa en mención se encontraba inmersa, de forma temporal, dentro de un Marco de Protección Patrimonial dispuesto por la Ley N° 28027, por el cual no se podía afectar el patrimonio de las empresas azucareras, como era Pomalca, puesto que se procuraba el desarrollo de esta industria, a fin de que genere empleo, disminuya la pobreza, entre otros.

En el presente caso, se tenía por un lado el derecho a que ninguna autoridad pueda dejar sin efecto resoluciones que han obtenido calidad de cosa juzgada, la cual tiene respaldo constitucional y, por el otro, la Ley 28027, sobre protección patrimonial y la reactivación económica/financiera en la industria azucarera, no pudiendo ejecutar las sentencias en su contra por un determinado periodo.

Así, en cuanto al análisis de idoneidad, la decisión del Tribunal estuvo orientado a que la protección patrimonial dispuesta en la ley era idónea o adecuada para lograr un objetivo legítimo como era la reactivación económica de dicha industria que pasaba una crisis y que no afecte el empleo o genere pobreza, y que ello evitaba que los acreedores hagan cobro de su acreencia por cierto periodo y así no se ponía en riesgo el empleo y otros fines que defendía la ley.

Sin embargo, la decisión del tribunal no fue unánime, el voto en discordia de uno de los magistrados expresó que el subprincipio de idoneidad no se cumplía puesto que no había una relación clara y directa entre retardar la ejecución de resoluciones judiciales con el aducido fin constitucional de la reactivación del sector azucarero, mayor aun,

cuando el periodo de la protección patrimonial se había extendido más de lo propuesto sin que se haya alcanzado dicha finalidad.

Como es de verse, lo importante en este acápite es analizar la relación de medio – fin, es decir, si la norma o principio, sujeto al test, es idónea para alcanzar el objetivo o finalidad de respaldo constitucional.

### **1.3.2. Subprincipio de necesidad:**

Este subprincipio de avoca, principalmente, a determinar si existen otras medidas alternativas y menos gravosas o lesivas que la norma sujeta al test para alcanzar el objetivo que se pretende, de modo que se satisfaga ésta sin tener que perjudicar al otro derecho o principio que tenemos enfrente.

A mi consideración, la sentencia que describe mejor sobre lo que abarca este subprincipio es la recaída en la 00048-2004-AI, describiendo a este subprincipio de la siguiente manera:

“2. Subprincipio de necesidad. Significa que para que una injerencia en los derechos fundamentales sea necesaria, no debe existir ningún otro medio alternativo que revista, por lo menos, la misma idoneidad para alcanzar el objetivo propuesto y que sea más benigno con el derecho afectado. Se trata de una comparación de la medida adoptada con los medios alternativos disponibles, y en la cual se analiza, por un lado, la idoneidad equivalente o mayor del medio alternativo; y, por otro, su menor grado de intervención en el derecho fundamental.”

En la sentencia en mención, los derechos en conflicto eran sobre la imposición de regalías mineras a las empresas de dicho sector frente al derecho de igualdad, siendo que ello no se aplicaba a otros sectores productivos ni en forma uniforme dentro del propio sector minero.

A consideración del tribunal, la ley que impuso la regalía superó el subprincipio de necesidad en el extremo que hubo obligación de retribuir por parte de quienes obtuvieron un beneficio patrimonial por la explotación de recursos minerales no renovables, es decir, que esa regalía era una contraprestación directa por un bien no recuperable.

Desde la perspectiva de la investigación, el análisis hecho por el tribunal, si bien lo describió adecuadamente a nivel teórico, no se tradujo ello en la aplicación del subprincipio. En otros términos, no se hizo mención alguna si es que existían otros medios alternativos para alcanzar la finalidad que se proponía en la norma y que fuera menos lesivo porque, con total evidencia, ello incidía en los ingresos y el patrimonio de las empresas mineras.

Es imperante acotar que, en este subprincipio, a diferencia de idoneidad en que se hace análisis de relación “medio – fin”, aquí se hace un estudio de “medio-medio”, es decir, comparar cuál de las alternativas es la idónea para alcanzar el fin constitucional propuesto.

Un ejemplo más conveniente sobre un adecuado análisis de este subprincipio es el citado por Robert Alexy (2011, p. 12-15) en razón a una sentencia del Tribunal Federal Alemán, como así lo describe en su artículo “Los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad”. El caso trataba sobre la venta de golosinas a base de chocolate, pero que había otras que estaban elaboradas de arroz inflado, por lo que, para que no se afecte al consumidor y le cause confusión, se prohibió la elaboración de golosinas a base de arroz inflado. Para el Tribunal, la protección al consumidor se hubiera logrado con solo imponer una obligación de señalización sobre la composición del producto, siendo esta medida más efectiva y menos limitante. Así, concluyó que la medida era contraria al subprincipio de necesidad y, por consiguiente, al principio de proporcionalidad.

El razonamiento dado por el tribunal alemán brindó una alternativa distinta a la dada por el legislador alemán que resultó de igual idoneidad y menor intromisión, alcanzando el mismo objetivo que se pretendía tutelar.

Entonces, este subprincipio se encuentra orientado a analizar las diversas alternativas que puedan existir, no enfocándose solo en una primera opción, de modo tal que se pueda por la más idónea para tutelar el objetivo sin que ello implique el menoscabo, o lo menos posible, de otro principio o derecho.

### **1.3.3. Subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación:**

Para arribar a este nivel, la norma sujeta al test debió haber superado los subprincipios de idoneidad y necesidad. Es decir, cada etapa puede considerarse eliminatoria, por lo

que, si no se supera cada uno de los subprincipios en mención, se entiende que no ha superado el test y, así, la norma es inconstitucional y, por ende, ya no requiere pasar al siguiente nivel de análisis.

En este caso, considerando que se habrían superado los subprincipios desarrollados, correspondería analizar qué implica ponderar. Una forma de entender ello se sintetiza en lo siguiente: “como alto sea el grado de incumplimiento o perjuicio de un principio, tanto tiene que ser la importancia de la realización del otro.”

De ello, se advierte una relación directamente proporcionalidad, en el sentido que si afectamos un principio o derecho de manera contundente es porque el otro principio que busco su satisfacción debe ser de incluso de mayor importancia en su ejecución o cumplimiento para el caso en específico.

Lo expuesto también lo encontramos en la sentencia del conocido caso denominado “Baguazo”, recaído en N° 00194-2009, en el cual la Sala Penal de Apelaciones de Bagua de la Corte Superior de Amazonas, conciben a la proporcionalidad en sentido estricto o ponderación como sigue:

“Al respecto la regla de ponderación exige evaluar en función al caso concreto la importancia o prevalencia de los intereses constitucionales en conflicto, donde uno precede o tiene más valor que el otro, es decir, se busca determinar el bien jurídico que es preferido y el que debe ceder en atención a las circunstancias propias de cada caso” (pág. 356)

Como es de verse, en esta etapa se va ponderar en relación a qué principio precede sobre otro en virtud a una circunstancia dada, es decir, si el detrimento del principio contrapuesto se encuentra justificado. Entonces, siguiendo el sistema de Alexy (2009, p.40-41), según lo propone en su artículo “Ponderación y subsunción: una comparación estructural” se debe analizar lo siguiente:

- a) El grado de detrimento o restricción del principio.
- b) El grado de satisfacción del otro principio que lo contrapone.
- c) Determinar si se encuentra justificado satisfacer un principio en relación a la afectación del otro, en razón a los grados.



Como se advierte, se deben analizar grados de afectación y de satisfacción, para lo cual Alexy también propuso un modelo de tres grados o, conocido también, como escala triádica, a fin de darle una valoración a los grados o, lo que él denomina, como intensidades, es decir, en qué intensidad se ha afectado un principio y en qué intensidad se ha satisfecho el otro. Tales intensidades se dividen en tres: leve, medio o moderado y grave. Cabe indicar que la intensidad de uno o de otro para calificarlo de leve, medio o grave va depender de qué tan importante se considere el principio o derecho.

Por ejemplo, el nivel de importancia del principio que se procura satisfacer se puede determinar según el efecto que se tendría en caso se omitiera la intervención en el otro principio que se le opone. De modo tal que, si se realiza dicha omisión y se aplica el principio opuesto al caso en específico, ello sería a causa de los costes que se originarían para el principio que se busca satisfacer

Así, la importancia del principio puede ser concebida como un cálculo sobre qué tan intensa sería la intervención del principio que se procura satisfacer, de no llevarse a cabo la intervención del principio opuesto.

A fin de comprender lo señalado, se puede citar el caso expuesto por Alexy en reiteradas oportunidades: ello trataba, principalmente, de la calificación que hizo una revista sátira a un oficial del ejército parapléjico al llamarlo “tullido” lo cual fue considerado como un insulto o forma de degradar a una persona. En este caso, se tenía como principios confrontados el derecho a la libertad de expresión y el derecho al honor.

Alexy examinó que, para determinar la importancia del derecho al honor, uno debe preguntarse que implicaría para este derecho si se omitiera esa intervención en la libertad de expresión, es decir, si el calificativo dado fuese permitido. Ello implicaría costes o sacrificio de la protección al honor, a partir de proteger el derecho a la libertad de expresión. Entonces, a fin de definir la importancia del derecho al honor era necesario identificar cuán intensa es la intervención al derecho al honor de no llevarse a cabo la intervención a la libertad de expresión. Finalmente, el Tribunal Constitucional Federal Alemán terminó concluyendo que había una afectación intensa al derecho al honor.

De esta forma, se observa que, de no haberse limitado la libertad de expresión, la incidencia en el derecho al honor hubiera sido mayor que de no haberse efectuado dicha intervención.

Un ejemplo de aplicación de intensidades por parte de nuestro Tribunal Constitucional lo encontramos en una sentencia al que se ha hecho referencia anteriormente, la STC N° 00579-2008-AA, en relación al derecho de no dejar sin efecto sentencias con calidad de cosa juzgada frente a una Ley que procuraba la reactivación económica y financiera de las empresas azucareras. En principio, en el desarrollo de la proporcionalidad en sentido estricto, se indicó en el fundamento 31 lo siguiente:

“31. Para hacer más racional dicha operación resulta relevante contrastar los grados o intensidades de afectación en el ámbito del derecho a la ejecución con los grados o niveles de satisfacción que se logra en los bienes u objetivos constitucionales que persigue la intervención por parte de la ley y su aplicación en el caso concreto. Este colegiado ha incorporado una escala triádica para asignar dichos valores”

Cuando hace referencia a los grados de intensidad, se refiere a las ya señaladas: grave, medio o leve. Así, el tribunal disertó que no era que se dejaba sin efecto la cosa juzgada, sino que se retrasaba la misma en el tiempo, pero que no eliminaba o desvanecía su derecho, por lo que lo consideró de intensidad leve frente al objetivo propuesto por el legislador, lo cual era lograr el desarrollo de dicho sector y, consecuentemente, la promoción de empleo, reducción de pobreza, entre otros, lo cual tenía un grado de satisfacción elevado.

Es de verse, entonces la importancia de evaluar en cada caso en concreto el grado de afectación o satisfacción de un principio u otro por medio del grado de intensidades, a fin de dilucidar qué principio debe preceder al otro.

De modo tal, por ejemplo, si la afectación de un principio resulta bajo o débil en comparación con un grado de satisfacción alto o elevado, se puede afirmar que dicho principio habría pasado el test de proporcionalidad y que, por consiguiente, se trataría de una restricción legítima a nivel constitucional.

## **SUBCAPITULO II: DERECHOS EN CONFLICTO Y APLICACIÓN DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD**

Conforme se ha señalado, el test de proporcionalidad es el medio idóneo para dilucidar sobre la preponderancia de un derecho fundamental en relación a otro para una situación específica.

En el presente caso, por un lado, se tiene el derecho a la salud, que es la finalidad que procura alcanzar el Decreto Legislativo N° 1419 en relación a la externalidad negativa que generan las salas de juego, como es la ludopatía, por lo que se considera que la imposición del Impuesto Selectivo al Consumo va incidir en la disminución del consumo de esta actividad y, por consiguiente, la reducción de la ludopatía.

Por otro lado, se tiene el derecho de propiedad, siendo que, en atención a la configuración técnica del impuesto, se observa que el mismo no recae sobre el consumidor final, pese a que, siendo un impuesto indirecto, la traslación de la carga tributaria debería efectuarse al consumidor, por el contrario, las tasas del impuesto están en función del ingreso mensual que obtengan las salas de juego, conforme se desprende el artículo 4° y 5° del Decreto Legislativo N° 1419, por lo que el impuesto terminaría incidiendo en las rentas del operador de las salas de juego.

Debe mencionarse que, en virtud a la sentencia N° 00009-2001-AI/TC, se declaró confiscatorio el impuesto al juego al tener una tasa del 20% sobre los ingresos de las empresas operadoras de salas de juego, por lo que el Congreso lo varió a un 12%, de modo tal que incidir sobre los ingresos más allá del porcentaje previsto resultaría confiscatorio y no se estaría respetando el parámetro constitucional dispuesto en la sentencia. En este caso, siendo que el impuesto selectivo al consumo recae sobre los ingresos de las salas de juego, ello puede considerarse confiscatorio, pues que afecta más allá del 12% previsto, en específico un 5% más sobre los ingresos, conforme así mismo se ha señalado en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1419 y, por consiguiente, se constituiría la afectación al derecho de propiedad.

Es de verse, entonces, que se tiene un conflicto entre derechos con amparo constitucional que debe ser resuelto a la luz del test de proporcionalidad, a fin de advertir que no se concurra en una restricción o afectación arbitraria en la aplicación de tales derechos.

## 2.1 Sobre el derecho a la salud: justificación de la intervención del legislador

El artículo 2° de nuestra Constitución contempla los derechos fundamentales de la persona sin que se señale expresamente el derecho a la salud; sin embargo, el artículo 3° de la Carta magna no excluye a otros de naturaleza análoga o que se basen en la dignidad del hombre, para lo cual la Constitución también busca garantizar.

Entonces, teniendo en cuenta ese alcance análogo y la dignidad, es que el Tribunal Constitucional ha manifestado en la sentencia N° 2016-2004-AA que, si bien el derecho a la salud no es un derecho fundamental, la lesión al mismo se encuentra estrechamente vinculado a otros derechos fundamentales como son la vida, la integridad física, el libre desarrollo de la personalidad, la dignidad humana, por lo que, en base a ello, también merece protección constitucional. Cabe señalar que la salud engloba tanto un adecuado funcionamiento físico como psicológico, lo cual es indispensable para alcanzar el bienestar individual y, así, de la población en general.

Asimismo, tenemos el artículo 7° de la Constitución que contempla el derecho a la protección de la salud, pero como parte de los derechos sociales y económicos. Al respecto, el Tribunal también se ha pronunciado indicando que no se le desconoce la condición de derechos fundamentales que ostentan los derechos sociales, ello en virtud a su vínculo con la dignidad humana.

Otro cuerpo normativo que aborda la salud es la Ley General de Salud N° 26842, cuyo título preliminar nos conceptualiza este derecho al afirmar que la salud es un estado de carácter imprescindible para todo ser humano, tanto a nivel físico como mental, que busca o procura conseguir su bienestar individual como de toda una colectividad. De modo que la protección para mantener dicho bienestar y/o equilibrio le es encomendado al Estado, es decir, es responsable de la protección de la salud.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional también ha manifestado en la sentencia N° 1711-2004-AA que la salud es “la facultad que tiene toda persona para el disfrute de toda una gama de facilidades, bienes, servicios y condiciones necesarias para alcanzar el más alto nivel de salud”. De ello, se colige que la propia persona también decide si alcanza o no dicho bienestar, es decir, en libre ejercicio de su albedrío, y el modo en que lo realiza.

Es de entenderse, entonces, que el derecho a la salud implica el goce de una persona a un estado funcional físico y mental, el cual debe ser resguardado frente a cualquier perturbación a dicho bienestar. Así, ese rol de protección debe ser desempeñado por el Estado.

El artículo 122° de la referida Ley de Salud regula que la autoridad de salud, la cual se encuentra conformado por el ejecutivo y los órganos descentralizados, se encargue de establecer la política nacional de salud, de modo tal que, por medio de dichas políticas, y consiguiente aplicación de las mismas, es que el Estado estaría asumiendo su responsabilidad en protección de la salud. Claro está que ello tendría que contrastarse con la realidad, en la materia del presente estudio.

A mayor abundamiento, el Tribunal Constitucional resalta la importancia de la función estatal en la protección de la salud al indicar:

“11. Si bien es cierto que la efectividad de los derechos sociales requiere un mínimo de actuación del Estado a través del establecimiento de servicios públicos, así como de la sociedad mediante la contribución de impuestos, ya que toda política social necesita de una ejecución presupuestal, también lo es que estos derechos derivan en obligaciones concretas por cumplir, por lo que los Estados deben adoptar medidas constantes y eficaces para lograr progresivamente la plena efectividad de los mismos en igualdad de condiciones para la totalidad de la población.” (Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2016-2004-AA)

Como es de verse, se observa la relevancia de los derechos sociales, entre ellos, la salud, por lo que se reitera la tarea del Estado de establecer medidas para lograr la efectividad de tales derechos sociales.

Continuando con los pronunciamientos del Tribunal, como órgano rector en materia constitucional, el mismo ha sustentado que, en la medida que el Estado procura la salud de su población es que debe direccionar sus esfuerzos en la creación de lineamientos, políticas o programas en las instituciones de salud, con el objeto de fortalecer sus acciones y cumplir con su finalidad propuesta.

Lo afirmado se encuentra previsto en las sentencias N° 2945-2003-AA/TC y N° 03208-2004-AA/TC del Tribunal que, a la vez, contempla:



“32. Como se ha señalado anteriormente, los derechos sociales, como la salud pública, no pueden ser exigidos de la misma manera en todos los casos, pues no se trata de prestaciones específicas, en tanto dependen de la ejecución presupuestal para el cumplimiento de lo exigido, lo contrario supondría que cada individuo podría exigir judicialmente al Estado un puesto de trabajo o una prestación específica de vivienda o salud en cualquier momento.”

En tal sentido, se advierte la importancia de la salud entendida como un estado de bienestar o equilibrio físico y emocional, el cual es de vital importancia y que merece protección, no solo a nivel individual sino de toda la ciudadanía en general, siendo que es el Estado quien asume principalmente dicha responsabilidad, lo cual debe realizarse a través de la adopción de medidas, considero adecuadas o eficientes, que conlleven a lograr dicha finalidad.

## **2.2 Sobre el derecho de propiedad y su relación con las libertades económicas**

El numeral 16 del artículo 2° de la Constitución contempla expresamente, dentro de su listado de derechos fundamentales, a la propiedad. En concordancia con ello, el artículo 70° regula que el derecho de propiedad es de carácter inviolable, por lo que el Estado también debe garantizar su protección y su adecuado cumplimiento en relación con el “bien común y dentro de los límites de la ley”.

El contenido constitucional sobre este derecho se pone de manifiesto en las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional, entre ellas, la sentencia N° 03258-2010-PA/TC, en cuyo segundo fundamento, se expresa que el derecho de propiedad como un derecho fundamental que el Estado garantiza y que, a la vez, se encuentra vinculado con la libertad económica que puede ejercer cualquier persona, natural o jurídica, y que ello conlleva a asegurar su participación y aporte en el sistema económico – social del Estado.

Es de resaltarse la importancia del ejercicio del derecho de propiedad, así como su relación con la libertad económica, lo cual justifica su inserción en las actividades económicas que sirven de base para el sistema económico del país.

De igual modo, se tiene la STC N° 01405-2010-PA/TC, en el cual el décimo segundo fundamento expresa textualmente:

“(…) En una economía social de mercado, el derecho a la libertad de empresa, junto con los derechos a la libre iniciativa privada, a la libertad de comercio, a la libertad de industria y a la libre competencia, son considerados como base del desarrollo económico y social del país, y como garantía de una sociedad democrática y pluralista. Coincidentemente con esta concepción, la Constitución en su artículo 60° reconoce expresamente el pluralismo económico y que la empresa tiene las características de promotora del desarrollo y sustento de la economía nacional”

Es de entenderse, así, que las libertades económicas comprenden una serie de derechos que resultan fundamentales ya que coadyuvan en el desarrollo social y económico del estado, resaltando incluso su importancia para el sostenimiento de la economía de nuestro país. Por consiguiente, de resultar alguna afectación contra tales libertades, como el derecho de propiedad, deberá resultar no solo de una adecuada justificación de un fin mayor, sino que debe ser eficaz y/o eficiente en cuanto a su aplicación.

Sin perjuicio de ello, es menester recordar que el ejercicio del derecho de propiedad no se ejerce de forma absoluta puesto que el propio artículo 70° contempla que tal derecho debe ser ejercido teniendo en cuenta el bien común y los límites de la Ley, puesto que, como es de conocerse, no todo derecho es absoluto.

Esta finalidad del bien común y cuidado de los límites establecidos es a lo que se hace referencia como función social del derecho de propiedad. En efecto, se busca señalar que el ejercicio de este derecho implica, más allá de su propia titularidad, la realización de un conjunto de acciones que coadyuven o favorezcan los intereses de la sociedad.

En relación a ello, el Tribunal Constitucional se ha manifestado sobre la función social del derecho de propiedad al argumentar que:

“11. Esta función social explica la doble dimensión del derecho de propiedad y determina que, además del compromiso del Estado de proteger la propiedad privada y las actuaciones legítimas que de ella se deriven, pueda exigir también un conjunto de deberes y obligaciones concernientes a su ejercicio, en atención a los intereses colectivos de la Nación.” (Sentencia del Tribunal Constitucional N° 06251-2013-AA/TC)

Por tanto, es de considerarse que el derecho de propiedad no puede ser ejercido de forma absoluta, al igual que los otros derechos fundamentales, sino que la Constitución le ha definido los límites de ejercicio como es el bien común y límites de ley.

Entonces, como ya se ha venido señalando, el derecho de propiedad no solo implica una serie de facultades para su titular, sino que a la vez se le atribuye un rol o finalidad social, en razón a que su actuación debe ser acorde al bien común, es decir, en beneficio de la colectividad.

Sin embargo, aun teniendo en cuenta las funciones del derecho de propiedad a nivel individual como a favor del interés general, el Tribunal también sostiene en la sentencia N° 00008-2003-AI/TC lo que se describe a continuación:

“(…) la propiedad se encuentra sujeta a las limitaciones impuestos por el interés general, las que, sin embargo, nunca podrían sustituir a la persona humana como titular de la libertad, así como tampoco imponer trabas intensas a su ejercicio que desconozcan la indemnidad de dicho derecho.

Bajo dicha premisa, si bien el interés general es de especial relevancia, no se deja de lado que tales limitaciones afecten la libertad de ejercicio de la propiedad, por lo que el Tribunal consideró necesario precisar que no bajo el argumento del interés general se justifique la imposición de impedimentos que limiten la propiedad.

Lo expuesto viene reforzado con los siguientes argumentos que el propio Tribunal desarrolló en la sentencia en mención. Así, en el fundamento 33 establece lo siguiente:

“A estos requisitos que determinan conjuntamente las garantías de defensa de los intereses individuales en la economía, se suman aquellos que garantizan el interés comunitario; a saber:

- a) La sujeción a la Constitución y a las leyes;
- b) El respeto de los derechos fundamentales; y,
- c) La proyección de cualquier actividad económica hacia el bien común.

El ejercicio de toda actividad económica puede limitarse. Sin embargo, es preciso que las restricciones legales adoptadas no enerven esa legítima autonomía, así como también impidan a los operadores económicos privados diseñar su propia estrategia para ofrecer, adquirir, vender o hasta permutar en el mercado. Ello, sin

perjuicio de reconocer que incluso las medidas estatales que pretendan operar sobre el ámbito de las libertades económicas deben ser razonables y proporcionadas.”

Como así lo resaltan los miembros del Tribunal, si bien el derecho de propiedad puede encontrarse afecto en cuanto a su limitación o restricción en atención al bien común e interés general, es de imperiosa necesidad considerar que tales limitaciones no deben afectar la legítima autonomía de ejercer el derecho de propiedad y que si el Estado busca intervenir en las libertades económicas, como es el derecho de propiedad, tales medidas no solo deben atender a criterios de razonabilidad sino también responder a la proporcionalidad de la misma.

## **2.3 Aplicación del Test de Proporcionalidad**

Como se ha desarrollado precedentemente, el test de proporcionalidad se encuentra estructurado en tres subprincipios: el de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto o denominado también ponderación.

Para la aplicación del test en mención resulta necesario establecer la siguiente metodología. En primer lugar, la norma que afectaría un derecho fundamental tendría que someterse al criterio de idoneidad, a fin de determinar si ostenta un objeto legítimo de amparo constitucional y si resulta idóneo para el caso de análisis.

En segundo lugar, luego de haber superado el subprincipio de idoneidad, se procederá a analizar si existían otras alternativas menos gravosas o de menor incidencia que la norma objeto del test y que con ello se hubiera logrado el objetivo que buscaba tutelar.

Por último, y luego de haber prevalecido a los exámenes anteriores, será materia de estudio lo señalado por Robert Alexy (2009, p.15) en virtud a “cuanto mayor es el grado de no satisfacción o afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro”.

### **2.3.1. Análisis del subprincipio de idoneidad**

Mediante el Decreto Legislativo N° 1419 se grava el impuesto selectivo al consumo a empresas que desarrollen actividades económicas de casinos y juegos de azar, buscando con ello reducir la externalidad negativa que produce dicha actividad como es la ludopatía y atendiendo a la protección de la salud.

De ello, se observa que la norma en mención pretende alcanzar un objetivo constitucionalmente legítimo como es la salud, siendo que el Estado tiene responsabilidad sobre ello y que mediante dicha medida pretende fortalecer su política y gestión en dicha materia, atendiendo también a que, en virtud de un estudio realizado, conforme lo señala en la exposición de motivos de la norma, hay un 5% de población afectada.

Sin perjuicio de que se trate de un fin legítimo en la intervención del derecho opuesto, esto constituye un punto de partida, puesto que es necesario analizar la idoneidad de la medida.

El impuesto selectivo al consumo es un impuesto indirecto que, más allá de su naturaleza recaudatoria como todo tributo, tiene una finalidad principalmente extrafiscal, la cual es desincentivar el consumo de determinados productos o servicios que generen externalidades negativas.

En tal medida, es relevante analizar si el impuesto selectivo al consumo para los casinos y tragamonedas conlleva a cumplir con dicha finalidad extrafiscal que es desincentivar su consumo, a fin de proteger el derecho a la salud, de modo tal que se pueda determinar la idoneidad de dicha medida y su concordancia con el objetivo constitucional propuesto.

En primer lugar, resulta imperante estudiar su configuración, es decir, cómo se grava el impuesto. Para ello, como en todo tributo, es necesario identificar la base imponible; así, el decreto legislativo N° 1419 indica que se debe determinar dicha base según el sistema específico dispuesto en la Ley del IGV e ISC.

Al respecto, este sistema establece que, para el caso de casinos y tragamonedas, la base imponible es el ingreso neto promedio mensual por cada mesa de juego y, tratándose de las máquinas tragamonedas, la base imponible es el ingreso neto mensual por cada máquina. Así, por cada rango de ingresos, imponen un monto fijo que es la tasa o alícuota que se debe pagar por el ISC.

De lo señalado, se advierte que el cálculo para gravar este impuesto se hace a partir de los ingresos que obtienen las máquinas tragamonedas y mesas de juego, cuyos montos van a formar parte de un consolidado total de ingresos. Asimismo, en la exposición de motivos del decreto objeto de análisis, se destaca expresamente lo siguiente:



*“cabe señalar que el impuesto específico mensual propuesto en esta norma tanto para máquinas tragamonedas como para mesas de juegos de casino es equivalente aproximadamente al 5% del ingreso neto promedio”*

(Oficio N° 250-2018-PR - Exposición de motivos del Decreto legislativo N° 1419)

Como es de verse, se advierte que la aplicación del impuesto incide directamente en los ingresos de las empresas operadoras de juego, lo cual resulta contrario con la naturaleza misma del impuesto, siendo que, al ser indirecto, si bien debería recaer sobre los costos de producción o venta de las empresas, a fin de que ello se traslade a los consumidores, es decir, a los clientes que asisten a los juegos de casinos y tragamonedas, ello no se cumple.

En efecto, quien termina asumiendo el pago del impuesto es la propia empresa en virtud a sus ingresos; no habiéndose establecido en el decreto legislativo cómo se iba a trasladar dicha carga tributaria al cliente o consumidor final, es decir, a nivel fáctico, el cliente no asume pago alguno por el consumo que realiza en tales establecimientos.

En la exposición de motivos que dan origen a la norma se expresa también que con el decreto legislativo 1419 se lograrían dos objetivos: “primero, incrementar progresivamente la carga tributaria sobre los juegos de casino y máquinas tragamonedas a fin de reflejar la externalidad negativa que generan y, segundo, reducir las horas dedicadas por la población a los juegos de azar”

Sobre el primer objetivo, no se advierte imprescindible imponer una carga tributaria para dar cuenta que el sector genera una externalidad negativa, puesto que ello es un hecho factible conocido. Por el contrario, es importante notar a qué hace referencia cuando se indica un aumento progresivo de la carga tributaria, puesto que ello bien podría traducirse en el incremento de las tasas del impuesto en determinados períodos, como se ha venido aplicando este impuesto en otros bienes, lo cual se traduce en aumentar el porcentaje de afectación de los ingresos, lo cual solo implicaría una mayor recaudación fiscal.

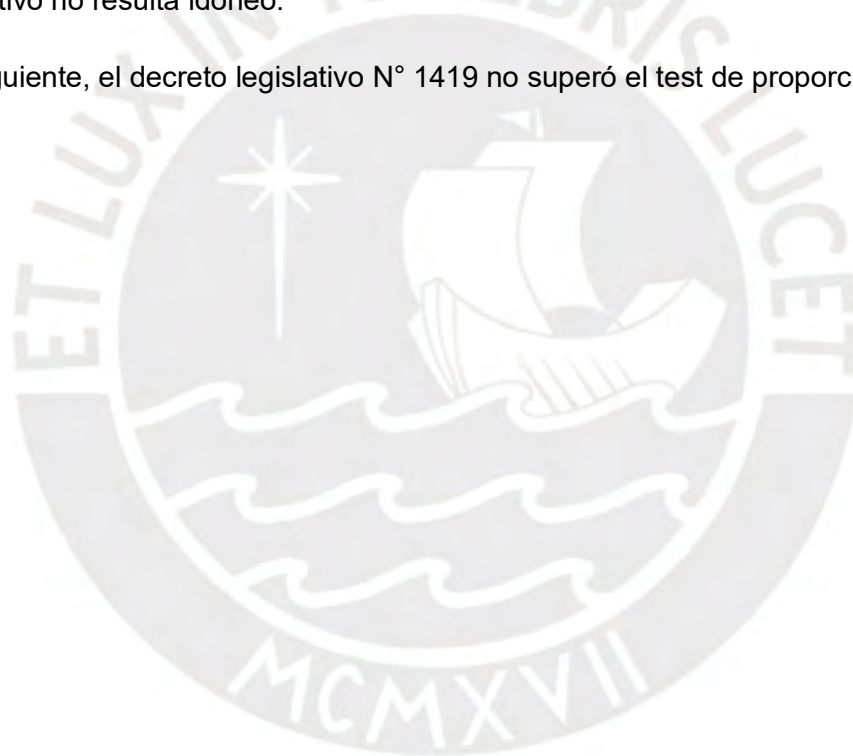
En cuestión al segundo objetivo pretendido, no resulta entendible cómo el gravar los ingresos de las empresas de casino y tragamonedas tendría una relación clara y directa con el hecho de que el cliente reduzca sus horas de asistencia a tales establecimientos; así como tampoco es claro cómo se estaría protegiendo la salud con dicha medida. En

la práctica, el cliente no viene asumiendo pago alguno sobre el impuesto, es decir, no es el sujeto pasivo de la obligación a tributar, por lo que la situación se mantiene igual, es decir, con o sin la promulgación del decreto legislativo, no se está desincentivando su consumo o la concurrencia a tales lugares y, así, no se está logrando reducir las horas dedicadas a tales juegos de azar ni previniendo la afectación a la salud.

De modo tal que, si bien se ha reconocido que el objetivo perseguido por el Estado es sustancial, como es la protección de la salud, procurando reducir la ludopatía; no se ha probado que la medida en cuestión contribuya de forma significativa para el objetivo constitucionalmente legítimo del estado.

Siendo ello así, se advierte que no se cumple con el subprincipio de idoneidad puesto que, si bien el objetivo es legítimo por parte del Estado, la medida usada para alcanzar dicho objetivo no resulta idóneo.

Por consiguiente, el decreto legislativo N° 1419 no superó el test de proporcionalidad.



### **CAPÍTULO III**

#### **DISCUSIÓN**

En virtud de lo desarrollado, se observa que, si bien el Decreto Legislativo N° 1419 ostenta un objeto legítimo como es la protección de la salud, finalidad que resulta importante y también se reconoce en la presente investigación, la configuración técnica empleada para la imposición del Impuesto Selectivo al Consumo no ha resultado idónea puesto que no cumple con la finalidad extrafiscal, siendo que el consumidor final no asume la carga tributaria del impuesto, por lo que no se traduce en un desincentivo de dicha actividad.

Conforme se ha expresado, el impuesto selectivo al consumo debe ser empleado en atención a su naturaleza, es decir, si es un impuesto al consumo; entonces, se debe cumplir precisamente con ello. Solo así, se cumplirá con su finalidad extrafiscal, que es lo que identifica a esta clase de impuesto y para lo que fue principalmente concebido.

Un ejemplo de su adecuada aplicación lo podemos encontrar en el impuesto selectivo al consumo a las bebidas alcohólicas. En este caso, es viable que las empresas de dicho sector puedan trasladar dicho impuesto a los consumidores por medio del alza de precios en los productos, de modo tal, que ello pueda incidir en la demanda y, así, la consiguiente reducción de su consumo que es lo que el Estado pretende alcanzar con tal imposición.

Bajo dicha consideración, al no gravarse el consumo en el decreto legislativo en mención, lo que se ha estado gravando es ciertamente los ingresos de las empresas operadoras de juego, por medio de un sistema de montos fijos que se basa, precisamente, en un rango de ingresos de las máquinas tragamonedas y mesas de casino.

Un medio para comprender ello lo encontramos en las acciones de cobranza coactiva por parte de SUNAT cuando traba un embargo en forma de intervención en recaudación para tales establecimientos, en el cual aperturan las máquinas tragamonedas y realizan un arqueo de las sumas recaudadas para el pago de la deuda tributaria. Como es de verse en el ejemplo, se recaba el dinero contenido en las máquinas porque ello es considerado un ingreso de las empresas para pagar al ente tributario. Por consiguiente, lo que está gravando, conforme está configurado, es el ingreso de las empresas que viene a ser parte de su patrimonio.

Es imperante evocar que el principio de no confiscatoriedad actúa como un límite de la potestad tributaria del Estado que, en el presente caso, se ha materializado con el Decreto Legislativo N° 1419. Así, si bien las empresas operadores tienen la obligación de tributar, ello no puede aplicarse frente a un ejercicio desproporcionado de dicha potestad ya que con el decreto en mención se está privando de las rentas a tales empresas, lo cual no es acorde con la naturaleza misma del impuesto indirecto.

Es importante hacer mención que mediante la Sentencia N° 009-2001-AI, el Tribunal Constitucional expresó que la alícuota del 20% con el que inicialmente se pretendía gravar el impuesto al juego resultaba confiscatorio por considerarlo excesivo, mayor aun cuando la metodología aplicada para determinar ese impuesto no era correcta porque recaía sobre las utilidades. Por tanto, si aplicamos este impuesto selectivo al consumo, que es equivalente al 5% del ingreso, como así se señalado en la exposición de motivos; conjuntamente con el impuesto al juego (12%), se estaría gravando el 17% de los ingresos de las empresas operadoras de juego; no respetándose el parámetro constitucional señalado; es decir, una afectación directa al patrimonio de las empresas.

En tal sentido, siendo que la norma no superó el test de proporcionalidad, se puede afirmar que lo que se ha venido gravando desde la fecha de su aplicación es el ingreso de las empresas, afectándose así una libertad económica como es la propiedad sin que medie base constitucional, por lo que se estaría atentando contra el principio de no confiscatoriedad.

Frente a ello y siendo que persiste la problemática sobre la debida protección de la salud en este sector, es imperante analizar qué otras alternativas tenemos para lograr dicho objetivo, sin que se vulnere o restrinja los derechos económicos de las empresas, siendo que se reconoce la importancia de la salud, pero también que esta industria es un eslabón muy importante en el sector económico.

Así, siendo que la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1419 tomó como referencia la legislación comparada, en este caso de Chile y Colombia, se considera necesario realizar un análisis de éstos y de otra legislación que no ha sido abordada, como es el caso de Panamá, país centroamericano que también ha tenido un desarrollo significativo de la industria del casino y máquinas tragamonedas y, principalmente, porque también han regulado el impuesto selectivo al consumo a dicho sector.

En efecto, el impuesto selectivo al consumo al sector de juegos de azar en Panamá se encuentra regulado desde el año 2005 y en el año 2015 se realizaron modificaciones

tanto a la ley como el reglamento mediante Ley N° 27 del 2015 y Decreto Ejecutivo N° 264 del 2015, estableciéndose, principalmente, lo siguiente: primero, el contribuyente es el propio cliente quien tiene a su favor un pago producto del uso de cupones, tickets de pago, fichas y demás instrumentos que contengan una obligación de pago y segundo, que para trasladar el impuesto al consumidor, al momento de efectuar el pago al apostador, la empresa operadora debe retener una parte del mismo para el pago del impuesto, en ese caso, una tasa es del 5.5%.

Lo importante aquí es determinar si, conforme lo ha configurado el legislador panameño, se ha logrado desincentivar su consumo. Al respecto, las asociaciones de este sector, como Apojuegos, entre otros, han señalado que, por una parte, se han reducido los números de clientes y, por el otro, que los jugadores han reducido su nivel de apuesta – ello se atribuiría al pago del impuesto – lo cual ha repercutido en los ingresos de tales empresas. La información en mención se confirma con la documentación plasmada por la Junta de Control de juegos de Panamá, entidad reguladora, que vendría a ser en nuestro país la Dirección General de Juegos de azar y máquinas tragamonedas de MINCETUR.

Esta Junta presenta un cuadro de recaudación en el sector de juegos desde el año 2003 al 2019, donde se observa que, a partir del año 2015, cuando se hizo la modificación al impuesto selectivo al consumo, hubo una reducción significativa en la recaudación. Asimismo, en los cuadros comparativos de año por año en los ingresos de los casinos y tragamonedas, principalmente analizándose desde el año 2014 al 2018, se observa una reducción de sus ingresos totales anuales.

En principio, es de verse entonces que este impuesto ha logrado su objetivo pretendido al reducir el consumo por parte de la población, lo cual se ha visto reflejado en los ingresos de las empresas del sector.

Sin embargo, también se advierte la repercusión de la medida en otras actividades vinculadas al sector. Si bien se ha reducido su consumo, ello ha conllevado a la reducción de los ingresos de las empresas operadoras, las cuales han tenido que recortar plazas de trabajo, reevaluar costos con proveedores, entre otros. Mayor aún, al obtener menos ingresos, ello se traduce en una menor recaudación para el ente fiscal, y así éste último también se ha visto perjudicado.

A consideración del presente trabajo, si bien la solución dada por Panamá ha resultado eficiente en el corto plazo, en el largo plazo puede verse afectada en términos



económicos; sin embargo, sería importante analizar su aplicación en el panorama o circunstancia en cada país.

Otra legislación materia de análisis es la aplicada en Chile, la cual, a fin de proteger la salud, ha optado por un impuesto por el ingreso a los casinos con un 0,07% de la unidad tributaria mensual, lo cual vendría a ser un equivalente a quince soles en nuestro país que tendría que gastar el cliente para ingresar a tales establecimientos.

Sin embargo, se debe tener en cuenta que este impuesto se aplicó conjuntamente con las normas que empezaron a regular y formalizar el sector lo cual ocurrió en el año 2005, por lo que, del análisis a la documentación e información brindada por la Superintendencia de casinos de Chile, no se puede determinar su impacto. En otros términos, desde el inicio en que se reguló este sector, los clientes tenían claro las reglas de juego, es decir, que tenían que asumir un pago para ingresar a tales establecimientos; distinto escenario se hubiere dado si la imposición hubiera surgido en años posteriores, a fin de poder calcular el impacto del mismo en el consumo.

En nuestro caso, si se aplicara este impuesto, su incidencia en la población podría analizarse, a fin de advertir si el consumo se mantiene o se reduce, siendo que hay mayor probabilidad que ocurra esto último. De ser así, ello implicaría menor concurrencia de clientes a tales establecimientos ya que lo percibirían como una barrera que implicaría un costo adicional, por lo que finalmente se cumpliría con el objeto de protección de la salud.

Dentro del análisis de la legislación comparada, es necesario prestar también atención al caso colombiano, puesto que éste fue referente para la aplicación del impuesto selectivo al consumo en nuestro país, para lo cual se observará los resultados de los informes de gestión emitidos por la autoridad de juegos de azar en este país.

El impuesto que se emplea en Colombia es el impuesto a la venta en los juegos de suerte y azar, regulado en el artículo 420° de su Estatuto Tributario, el cual se aplica en el momento que se realiza la apuesta, expedición de documento, formulario, boleto o instrumento que da derecho a participar en el juego, siendo responsable del impuesto el operador de juego. Cabe indicar que, en dicha regulación, a los casinos y tragamonedas se les conoce como juegos localizados y que la base gravable para las máquinas y casinos es un monto fijo sobre los ingresos.

Al respecto, cabe señalar que la imposición de este impuesto al sector no ha repercutido con el fin de desincentivar el consumo de esta actividad. En efecto, de la documentación

ofrecida como información pública por parte de Coljuegos, entidad encargada de la administración y manejo de los juegos de azar en Colombia, se hace un estudio del sector el cual se plasma en un informe de gestión.

El informe en mención refleja, sin discriminar precisamente cuánto es la recaudación por impuesto a la venta y el impuesto a la renta que tributan las empresas de juegos de azar, que los ingresos por juegos localizados se han incrementado año tras año y que ello ha coadyuvado a incrementar los ingresos totales del sector. Es de mencionar que, en el año 2018, la recaudación por juegos localizados fue equivalente al 60% de los ingresos totales del sector de juegos que fue de 574, 660 millones de pesos colombianos (equivalente a 184 millones de dólares). Asimismo, en el informe en mención, se establecen cuadros comparativos sobre lo recaudado y, entre el 2015 y 2018, se observa un incremento de recaudación de los juegos localizados.

En otros términos, el impuesto a la venta no ha incidido en un desincentivo del consumo, puesto que, de resultar así, ello se habría materializado en menos ingresos para las empresas operadoras; sin embargo, lo que se ha obtenido es un resultado opuesto. A mayor abundamiento, en el Plan Estratégico 2015-2018 de Coljuegos, se desarrolló dentro de los lineamientos estratégicos una proyección de recaudación de las distintas actividades que conforman los juegos de azar, advirtiéndose que, para los juegos localizados, se mostró una línea de crecimiento continua en los próximos años, lo cual se traduce en mayor recaudación.

Por otro lado, es importante resaltar, aparte de la aplicación del impuesto, que el destino de los montos recaudados por juegos de azar es principalmente para la prevención de la salud. Así, en su Plan estratégico señalado anteriormente, y al igual que en sus planes anteriores, se proponen tres objetivos: primero, generar más recursos para la salud; segundo, promover el juego legal y responsable y; por último, fortalecer la gestión de Coljuegos. Así, del total recaudado en el 2018 (574,660 millones de pesos), se destinó 553,426 millones de pesos al sector salud, específicamente, a los siguientes: fondos locales de salud de los municipios, fondos departamentales de salud, administradora de los recursos del sistema general de seguridad social en salud, fondo nacional de pensiones y Colciencias; todo ello avocado a la financiación de la salud en dicho país, conforme se advierte de la información por tipo de beneficiario en los informes de gestión de la entidad.

En tal sentido, se observa cómo el Estado colombiano ha determinado sus objetivos, ya que por un lado hay un crecimiento de la industria del juego lo cual beneficia al sector económico, sin descuidar la protección de la salud de su población, ya que destina la mayoría de los recursos a ello, sin perjuicio de que a la vez invierte en promover un juego responsable. Un ejemplo de ello podemos observarlo en la política nacional de salud que comprende la salud mental de la población, así como las medidas que tomaron los municipios colombianos como Antioquía o Medellín, siendo que en este último se presentó un plan de desarrollo 2012-2015, por el cual se abordó de manera integral las conductas adictivas, entre ellas, la evaluación de la ludopatía.

Es de verse entonces que, del estudio de las legislaciones comparadas, se han utilizado diversas medidas para desincentivar el consumo en este sector controvertido como son los casinos y tragamonedas, es decir, se busca el mismo objetivo que en nuestro país; sin embargo, se advierte que las acciones desplegadas en las otras legislaciones se han tornado más efectivas que las plasmadas en nuestra regulación, ya que, como se señaló, en Panamá se manifiesta el desincentivo a esta actividad ya que el impuesto, que es el mismo que se aplica en nuestro país pero sin efectividad, sí incide directamente en el consumidor, y también como adecuada referencia el caso colombiano ya que destina la mayor parte del ingreso a diversas entidades que conforman el sector salud e incluso sus municipalidades establecen planes de prevención en cuanto a adicciones, lo cual refleja un escenario distinto a lo suscitado en nuestro país.

En tal sentido, se trasluce que existen otras alternativas que nos permitirían alcanzar el objetivo propuesto como es la protección de la salud, ya sea mediante una adecuada aplicación del impuesto selectivo al consumo, impuesto al ingreso a las salas de juego hasta un debido destino de los ingresos que genera el sector.

Precisamente, sobre este último tema, se había hecho mención en el capítulo I del presente trabajo, dando a conocer que el destino que se le da a los ingresos que se generan producto del impuesto a los juegos de casino y máquinas tragamonedas se distribuyen de la siguiente manera: 30% para municipalidades provinciales, 30% para municipalidades distritales, 15% para el Tesoro Público, 15% para MINCETUR y 10% para el Instituto Peruano del Deporte.

A consideración del presente trabajo, una problemática central también radica en los porcentajes de distribución. Como es de observarse, solo un mínimo porcentaje del total

recaudado en el sector va dirigido al tesoro público, por lo que a partir de allí parte la disyuntiva que el Estado recibe, prácticamente, montos irrisorios de los casinos y tragamonedas, de manera tal que, a fin de obtener mayores recursos y así aumentar los ingresos fiscales de forma permanente, es que grava con un nuevo impuesto al sector.

Asimismo, se debe observar que el 60 % de los ingresos están destinados a las municipalidades, lo cual debe ser invertido en obras de infraestructura, como así señala la Ley N° 27153 y, actualmente, existe una propuesta de ley que busca que no solo se utilice para infraestructura, sino también para todo tipo de inversiones por parte de dichas entidades. Sin embargo, no es de sorprender que la inversión que realizan en infraestructura tampoco es la ideal puesto que se observan la construcción de obras innecesarias por partes de los gobiernos locales y provinciales, sin que se satisfagan las necesidades públicas o se dote al ciudadano de servicios públicos básicos adecuados.

En virtud a ello, se considera que se debe variar los porcentajes de distribución, empezando por reducir el ingreso a las municipalidades, a efectos de que un mayor porcentaje ingrese al tesoro público y así se pueda cumplir con las metas económicas establecidas por el Estado en el marco macroeconómico multianual 2019-2022, lo cual en realidad es lo que se ha pretendido con la nueva imposición tributaria, siendo ello una solución más viable y razonable que la imposición de un impuesto que no cumple con la finalidad para la que fue impuesta y, mayor aún, perjudica los derechos de un sector que, además de ser el más regulado, aporta para el crecimiento económico del país y que tiene un cero por ciento de informalidad.

Por otro lado, uno de los argumentos del Estado para justificar la imposición de este impuesto ha sido que busca homogenizar al sector en materia tributaria, es decir, que todas las actividades que forman parte de los juegos de azar deben pagar el impuesto selectivo al consumo. Sin embargo, lo sustentado resulta contradictorio, puesto que el Estado no ha gravado con este impuesto a las apuestas online, pese a que en la delegación de facultades se facultó al Ejecutivo para que también lo grave; sin embargo, no se ha expresado fundamento alguno de dicha inacción. De igual manera, las apuestas deportivas tampoco están gravadas con el impuesto selectivo al consumo. Es de verse, entonces, que la alega homogeneidad por parte del Estado no se está cumpliendo.

Así, teniendo en consideración lo precedentemente argumentado, es de verse que la actuación del Estado se ha enfocado en castigar o restringir derechos como el de propiedad y el de libertad de empresa por un aducido objetivo constitucional como la salud que, finalmente, no se ha cumplido, ya que no se ha concebido de forma idónea para alcanzar dicho propósito, como así resultó producto del test de proporcionalidad, puesto que los clientes de tales establecimientos no se encuentran repercutidos económicamente, es decir, no asumen el pago del impuesto, por lo que su conducta va seguir siendo la misma, al mantener su concurrencia a los casinos y tragamonedas y gastando la misma cantidad que destinaba para dicho entretenimiento, aun cuando se encuentra en vigencia este impuesto.

De ello podemos colegir que la vía tributaria para desincentivar el consumo no ha sido la más pertinente para proteger la salud, o al menos, el diseño normativo no ha ayudado para alcanzar ello. A consideración del presente trabajo, el Estado debería enfocarse en desarrollar, primero, políticas de salud en temas de prevención de la ludopatía y destinar un determinado porcentaje de los ingresos al sector salud.

Lo señalado responde a la carente actuación que ha tenido el Estado durante veinte años, desde que se formalizó el sector, frente a una actividad que considera genera ludopatía. La actuación natural hubiera sido reforzar políticas de salud para afrontar dicha externalidad desde 1999 en que se formalizó la industria; como sería la creación de centros de atención o programas de prevención por el juego adictivo; sin embargo, solo se emitió una ley en el año 2012 para la prevención y tratamiento de la ludopatía que no ha tenido efecto alguno, lo cual solo conlleva a deducir que el Estado no ha tenido interés alguno en proteger la salud y con este impuesto selectivo al consumo tampoco lo está cumpliendo.

En esa misma línea, en nuestro país no se han desarrollado mecanismos o estrategias para difundir la promoción de un juego responsable y la consiguiente protección de la salud, por el contrario, se observa que se ha adoptado la vía más expeditiva como es la imponer un impuesto sin analizar sus efectos para lo que se pretende lograr.

Como se señaló en el capítulo II, es deber del Estado crear políticas públicas para atender la salud de los ciudadanos; sin embargo, este rol constitucional encomendado no se ha venido cumpliendo, sino que se ha venido tratando de sustituir dicho deber



recurriendo a políticas tributarias que solo satisfacen los fines fiscales, empleando figuras tributarias cuya finalidad es distinta.

Por tanto, a consideración del presente trabajo, nuestro sistema impositivo debe ser tal que permita al Estado obtener una mayor recaudación por medio de los impuestos, teniendo presente los límites a su potestad tributaria, para satisfacer las necesidades públicas y a la vez promover un óptimo crecimiento económico, sin que se afecte de forma arbitraria otros derechos fundamentales.



## CONCLUSIONES

1. El impuesto selectivo al consumo es un impuesto de naturaleza indirecta, en virtud a que existe una manifestación indirecta de riqueza, como es el consumo de bienes y servicios, por lo que su imposición está sujeta a la realización de estas situaciones económicas. También se caracteriza por ser traslativo, lo cual implica que el sujeto económico (consumidor) es quien soporta la traslación. Resulta necesario, a la vez, resaltar su finalidad extrafiscal, es decir, que primero prevalece atender los fines sociales y económicos, más allá que satisfacer los intereses recaudatorios.
2. Que, producto de la realización del test de proporcionalidad, se advierte que el Decreto Legislativo N° 1419 no cumplió con el principio de idoneidad, puesto que si bien busca un objeto legítimo constitucional como es la protección de la salud, no se ha puesto de manifiesto cómo la imposición de este nuevo impuesto contribuye a alcanzar dicha finalidad, siendo que el consumidor no termina asumiendo la carga tributaria, es decir, no fue objeto de la traslación de la carga tributaria, recayendo ésta en las empresas operadoras de juegos de azar.
3. Al no cumplirse con la finalidad propuesta en la norma referente a la salud pública y que, por el contrario, lo que se ha venido gravando es el ingreso de las empresas, sin que medie fundamento constitucional, ya que la norma no superó el test, se estaría atentando contra el principio de no confiscatoriedad, la cual no se mide solo en términos cuantitativos, sino también desde un aspecto cualitativo, en razón si el tributo respeta los demás principios tributarios. En este caso, no se advierte el respeto del derecho fundamental como es el de la propiedad.
4. Sin perjuicio de la incorrecta aplicación del impuesto selectivo al consumo y, en virtud al continuo interés constitucional de protección de la salud en el sector de juegos de azar, es necesario contemplar otras alternativas para alcanzar dicha finalidad. Frente a ello, existe la viabilidad de aplicar la propuesta de Chile (impuesto por ingresar a los casinos), el de Colombia (el ingreso por el impuesto se destina principalmente a la protección de la salud y la debida promoción de un juego responsable) o el de Panamá (en el cual el impuesto selectivo al consumo sí recae directamente en el cliente de la sala de juegos)

5. Si la finalidad del Estado es la prevención de la salud, así como el tratamiento de la ludopatía, el destino de los ingresos por el impuesto al juego debería buscar cumplir con dicha finalidad; sin embargo, se observa que los ingresos se distribuyen para diversas entidades y para diversos conceptos, como es financiar obras de infraestructuras e inversiones, que no tienen vinculación alguna con la actividad del sector de juegos y, por el contrario, no se destina ningún monto del impuesto para alcanzar la prevención de la salud, no mostrándose coherencia por parte de la actuación del Estado.



## BIBLIOGRAFIA

- 1) Alexy, Robert (2009). Derechos fundamentales, ponderación y racionalidad. *Revista Iberoamericana de derecho procesal constitucional* (11), 6-7.
- 2) Alexy, Robert (2009). Sobre la ponderación y la subsunción: una comparación estructural. *Revista Foro Jurídico* (Año 5, n° 9), 40-41.
- 3) Alexy, Robert (2010). La fórmula del peso. *El Principio de proporcionalidad en el derecho contemporáneo* (pp. 27-29) Lima, Perú. Palestra Editores.2010.
- 4) Alexy, Robert (2011). Los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad. *Revista Española de derecho constitucional* (11), 12-15.
- 5) Alexy, Robert (2014). La dignidad humana y el juicio de proporcionalidad. *Parlamento y Constitución* (Año 2014, n° 16)
- 6) Alonso Gonzales, Luis Alonso. Los impuestos especiales como tributos medioambientales (pp. 229-231) Barcelona, España.
- 7) Araoz Villena, Luis Alberto (2006). El ejercicio de la potestad tributaria y del derecho de cobrar tributos y su compatibilidad con el principio de legalidad. En *Temas de Derecho Tributario y de derecho público* (Ed. 1ra) (pp.115-134) Lima, Perú: Palestra Editores. 2006.
- 8) Araoz Villena, Luis Alberto (2006). El principio constitucional de no Confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. En *Temas de Derecho Tributario y de derecho público* (Ed. 1ra) (pp.135-167) Lima, Perú: Palestra Editores. 2006.
- 9) Atienza Rodríguez, Manuel & García Amado, Juan Antonio (2012). Un debate sobre ponderación (Ed. 1ra). Lima, Perú: Palestra Editores
- 10) Bravo Cucci, Jorge. Los fines extrafiscales de los tributos. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13790/14414>.
- 11) Bernal Pulido, Carlos (2010). La racionalidad de la ponderación. *El Principio de proporcionalidad en el derecho contemporáneo* (pp. 45-46) Lima, Perú. Palestra Editores.2010.

- 12) Cassagne, Juan Carlos. "Capítulo II: Las funciones estatales". En: "Derecho Administrativo. Tomo I". (Ed. 1ra) (pp. 101-125) Lima, Perú: Palestra. 2010.
- 13) Constitución 1993, Capítulo IV Régimen tributario y presupuesta, artículo 74°
- 14) Díaz Bravo, Enrique, y Letelier, Aníbal Rodríguez. Contratos administrativos en Chile: principios y bases, RIL editores, 2016. p. 2
- 15) De Barros Carvalho (2012). Curso de Derecho Tributario (pp.206-208). Lima, Perú: Grijley.2012.
- 16) D.Grellaud, Guillermo (2009). La ganancia empresarial y el impuesto a la renta en el Perú. En "Derecho Tributario" (Ed. 1ra) (pp.965-975) Lima, Perú: Grijley. 2009.
- 17) De la Cueva, Arturo (1999). Derecho Fiscal (pp.148-167) México D.F. Editorial Porrúa S.A.1999.
- 18) Feltzer Rambaud, Loreto (1997). Derecho Fiscal General y Turístico (Ed. 2da) (pp. 56-57) Madrid, España: Editorial Síntesis (1997)
- 19) Fonseca Sarmiento, Carlos Alberto (2003). *Juegos de Azar y Apuesta – Aspectos técnicos y legales*. Lima, Perú.
- 20) Gamba Valega, César (2009). Los principios constitucionales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. En "Derecho Tributario" (Ed. 1ra) (pp.33-54) Lima, Perú: Grijley. 2009.
- 21) García Bueno, Marco César (2009). El principio de capacidad contributiva. En "Derecho Tributario" (Ed. 1ra) (pp.55-77) Lima, Perú: Grijley. 2009.
- 22) García Novoa, César (2009). El concepto de tributo (pp. 331-332) Lima, Perú: Tax Editor S.A. (2009)
- 23) García Vizcaíno, Catalina (2002). Derecho Tributario (Ed. 2da) (pp.232-233). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.2002.



- 24) García Vizcaíno, Catalina (1999). Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas (Ed. 2da) (pp.75-77,84-89). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.1999.
- 25) Grández Castro, Pedro Paulino. El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del tribunal constitucional peruano. *El principio de proporcionalidad en el derecho contemporáneo* (pp. 360-361) Lima, Perú. Palestra Editores.2010.
- 26) Informes de gestión de Coljuegos – Colombia. Recuperado de: [https://www.coljuegos.gov.co/publicaciones/transparencia\\_a\\_la\\_informacion\\_publica](https://www.coljuegos.gov.co/publicaciones/transparencia_a_la_informacion_publica)
- 27) Moreso, José Juan. Alexy y la aritmética de la ponderación (pp.4-5). Universitat Pompeu Fabra, Barcelona.2009
- 28) Pino, Giorgio (2013). Derechos fundamentales, conflictos y ponderación (Ed. 1ra)(p.198). Lima, Perú: Palestra Editores.2013.
- 29) Portocarrero Quispe, Jorge Alexander (2016). La ponderación y la autoridad en el derecho (P.67). Madrid, España: Ediciones jurídicas y sociales.
- 30) Sotelo Castañeda, Eduardo. Potestad tributaria y tributos de la especie tasa. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/8768/9154>
- 31) Tarsitano, Alberto (2014). El Principio de Capacidad Contributiva como fundamento de la constitución financiera. Una visión doctrinaria y jurisprudencial. *Revista de Derecho y Sociedad*, 43, 121-123.
- 32) Tribunal Constitucional, Sentencia N° 2727-2002-AA.
- 33) Tribunal Constitucional, Sentencia N° 0041-2004-AI/TC.
- 34) Tribunal Constitucional, Sentencia N° 00045-2004-AI/TC.
- 35) Tribunal Constitucional, Sentencia N° 6626-2006-PA/TC.
- 36) Tribunal Constitucional, Sentencia N° 06089-2006-PA/TC
- 37) Vacchelli Sicheri, Juan (2002). “*Ludopatía: la adicción a los juegos de azar*” – Año 3, Vol. 1.